

UNIVERSIDAD NACIONAL DE PIURA  
ESCUELA DE POSTGRADO  
UNIDAD DE POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES Y  
FINANCIERAS



PROGRAMA DE MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES Y  
FINANCIERAS  
MENCIÓN EN TRIBUTACIÓN  
**“IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS EN LA DETERMINACIÓN DE  
PRECIOS EN LAS OPERACIONES DE VENTA DE MANGO DE  
DESCARTE: CASO INTENDENCIA PIURA”**

**TESIS**

PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAGISTER EN  
TRIBUTACIÓN

CPC GUZMÁN GARCÍA GRACIA CAROLINA  
CPC VEGA CAMPOS YANNET FIORELLA

PIURA – PERÚ  
AGOSTO 2017

UNIVERSIDAD NACIONAL DE PIURA  
ESCUELA DE POSTGRADO  
UNIDAD DE POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES Y  
FINANCIERAS

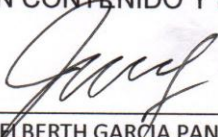


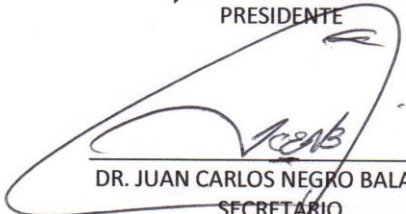
PROGRAMA DE MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES Y  
FINANCIERAS


MENCIÓN: TRIBUTACIÓN

**“IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS EN LA DETERMINACIÓN DE  
PRECIOS EN LAS OPERACIONES DE VENTA DE MANGO DE  
DESCARTE: CASO INTENDENCIA PIURA”**

APROBADA EN CONTENIDO Y ESTILO POR:

  
DR. ELBERTH GARCÍA PANTA  
PRESIDENTE

  
DR. JUAN CARLOS NEGRO BALAREZO  
SECRETARIO

  
DR. JOSE VENTURA RAMIREZ RAMAYCUNA  
VOCAL

UNIVERSIDAD NACIONAL DE PIURA  
ESCUELA DE POSTGRADO  
UNIDAD DE POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES Y  
FINANCIERAS



PROGRAMA DE MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES Y  
FINANCIERAS

MENCIÓN EN TRIBUTACIÓN

TESIS

**“IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS EN LA DETERMINACIÓN DE  
PRECIOS EN LAS OPERACIONES DE VENTA DE MANGO DE  
DESCARTE:  
CASO INTENDENCIA PIURA”**

LOS SUSCRITOS DECLARAMOS QUE EL PRESENTE TRABAJO DE  
TESIS ES ORIGINAL, EN CONTENIDO Y FORMA.

CPC GUZMÁN GARCÍA GRACIA  
CAROLINA  
EJECUTOR

CPC VEGA CAMPOS YANNET  
FIORELLA  
EJECUTOR

MG. GERMAN DAVID CARNERO LAZO  
ASESOR

PIURA – PERÚ  
AGOSTO 2017



# UNIVERSIDAD NACIONAL DE PIURA

## Escuela de Posgrado

### ACTA DE SUSTENTACIÓN

#### MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES Y FINANCIERAS

Los Miembros del Jurado Calificador que suscriben, reunidos para la sustentación de la Tesis, para optar el Grado Académico de Magister en **CIENCIAS CONTABLES Y FINANCIERAS CON MENCIÓN EN TRIBUTACIÓN** presentado por:

**GUZMÁN GARCÍA GRACIA CAROLINA**

Con el asesoramiento del MAG. GERMAN CARNERO LAZO, denominada:

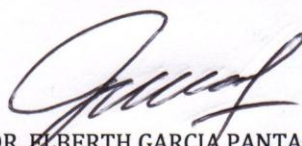
**“IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS EN LA DETERMINACIÓN DE PRECIOS EN LAS OPERACIONES DE VENTA DE MANGO DE DESCARTE: CASO INTENDENCIA PIURA”**

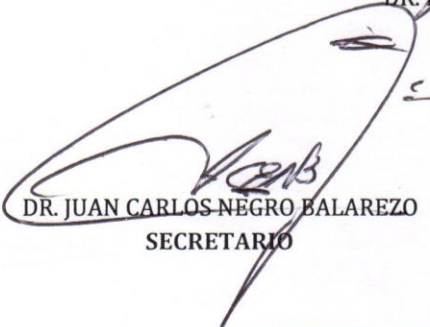
Oídas las respuestas y absueltas las observaciones formuladas, se declara:


APROBADO				DESAPROBADO
<i>Excelente</i>	<i>Sobresaliente</i>	<i>Bueno</i>	<i>Aceptable</i>	
_____	<u>  X  </u>	_____	_____	_____

En consecuencia, previa aprobación del Art.º 83, del Reglamento General de la Escuela de Posgrado, queda en condiciones de ser calificada **APTA** para obtener el Grado Académico de **MAGISTER EN CIENCIAS CONTABLES Y FINANCIERAS CON MENCIÓN EN TRIBUTACIÓN**, de conformidad con lo estipulado en la Ley.

Piura, Jueves 14 de Setiembre del 2017.

  
DR. ELBERTH GARCÍA PANTA  
PRESIDENTE

  
DR. JUAN CARLOS NEGRO BALAREZO  
SECRETARIO

  
DR. JOSE VENTURA RAMIREZ RAMAYCUNA  
VOCAL





# UNIVERSIDAD NACIONAL DE PIURA

## Escuela de Posgrado

### ACTA DE SUSTENTACIÓN

#### MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES Y FINANCIERAS


Los Miembros del Jurado Calificador que suscriben, reunidos para la sustentación de la Tesis, para optar el Grado Académico de Magister en **CIENCIAS CONTABLES Y FINANCIERAS CON MENCIÓN EN TRIBUTACIÓN** presentado por:

**VEGA CAMPOS YANNET FIORELLA**

Con el asesoramiento del MAG. GERMAN CARNERO LAZO, denominada:


**“IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS EN LA DETERMINACIÓN DE PRECIOS EN LAS OPERACIONES DE VENTA DE MANGO DE DESCARTE: CASO INTENDENCIA PIURA”**

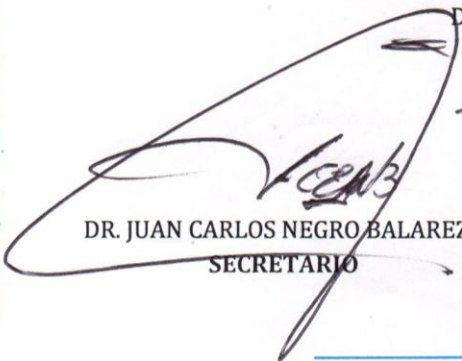
Oídas las respuestas y absueltas las observaciones formuladas, se declara:

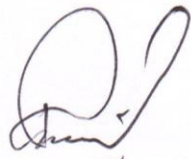
APROBADO				DESAPROBADO
<i>Excelente</i>	<i>Sobresaliente</i>	<i>Bueno</i>	<i>Aceptable</i>	
_____		_____	_____	_____

En consecuencia, previa aprobación del Art.º 83, del Reglamento General de la Escuela de Posgrado, queda en condiciones de ser calificada **APTA** para obtener el Grado Académico de **MAGISTER EN CIENCIAS CONTABLES Y FINANCIERAS CON MENCIÓN EN TRIBUTACIÓN**, de conformidad con lo estipulado en la Ley.

Piura, Jueves 14 de Setiembre del 2017.

  
DR. ELBERTH GARCIA PANTA  
PRESIDENTE

  
DR. JUAN CARLOS NEGRO BALAREZO  
SECRETARIO

  
DR. JOSE VENTURA RAMIREZ RAMAYCUNA  
VOCAL

© Gracia Carolina Guzmán García, Yannet Fiorella Vega Campos 2017

Todos los derechos reservados

## **DEDICATORIA**

A Dios, a mi familia, en especial a mis hijos quienes son mi motivo para lograr mis metas profesionales.

C.P.C YANNET FIORELLA VEGA CAMPOS

A Dios, a mi familia, en especial a mi madre, quien es la que me incentiva a seguir adelante a pesar de las dificultades.

C.P.C GRACIA CAROLINA GUZMAN GARCIA

## **AGRADECIMIENTO**

Agradecemos a Dios, a nuestro asesor, a nuestras familias y todas las personas que nos apoyaron desinteresadamente e hicieron posible concluir con nuestro trabajo de investigación y poder dar un paso más en nuestra carrera profesional.



**“IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS EN LA DETERMINACIÓN DE  
PRECIOS EN LAS OPERACIONES DE VENTA DE MANGO DE  
DESCARTE:  
CASO INTENDENCIA PIURA”**

AGOSTO 2017

CPC. GUZMAN GARCIA GRACIA CAROLINA

CPC. VEGA CAMPOS YANNET FIORELLA

**RESUMEN**

El presente trabajo de investigación tiene como objetivo principal evaluar las implicancias tributarias de la variación de precios en las operaciones de venta de mango de descarte en relación al valor de mercado para evitar posibles reparos de la Administración Tributaria.

Para ello se ha realizado una investigación de tipo aplicada, de estudio descriptivo y explicativo, en la cual se ha analizado determinada base legal tributaria, informes de SUNAT, Resoluciones del Tribunal Fiscal entre otros relacionados al tema.

Asimismo se ha desarrollado un caso práctico, con datos reales de una empresa agroexportadora de mango, ubicada en la ciudad de Chulucanas-Piura, que nos ha permitido evaluar cuantitativamente las implicancias tributarias que podrían generarse al vender un producto por debajo del valor de mercado.

Después del análisis de la información recogida y del marco teórico, se concluye que tributariamente se generan reparos en las operaciones de venta de mango de descarte a precios subvaluados, ya que según lo normado, las operaciones de venta se debe realizar a valor de mercado, lo cual no se cumple en la realidad, dado que la mayoría de empresas del rubro antes mencionado,

buscan recuperar parte de su costo para no verse afectadas financieramente, sin tener en cuenta las implicancias tributarias que se podría generar.

Palabras claves: Precios, subvaluación, mango, Sunat, mercado, agroexportadora, costo, tributos, implicancias tributarias.

## **ABSTRAC**

The main objective of this research work is to evaluate the tax implications of the price variations in below cost sales in relation to market value.

Its main objective is to evaluate the tax implications of the price variations in the operations in which a certain legal basis has been analysed by SUNAT. This Fiscal Tribunal also has developed a practical case with real data from an agriculture-export company located in the city of Chulucanas - Piura.

This has made a quantitative evaluation of the tax implications that could be generated by selling a product below the market value.

After the analysis of the information collected and the theoretical framework the conclusion is that tax is generated in the sales of mangos at undervalued prices because according to the norm the sales operations must be carried out at market values which is not fulfilled in reality given that most companies in the aforementioned category, seek to recover part of their cost so as not to lose financially without considering the tax implications that could be generated.

Keywords: Prices, undervaluation, mangos, Sunat, market, agroexport, cost, taxes, tax implications.

## ÍNDICE DE CONTENIDO

RESUMEN .....	ix
ÍNDICE DE CONTENIDO .....	xii
ÍNDICE DE TABLAS .....	xiii
ÍNDICE DE ILUSTRACIONES.....	xiv
INTRODUCCIÓN .....	1
CAPÍTULO I: ANTECEDENTES GENERALES.....	2
1.1.    PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA .....	2
1.1.1    Formulación del Problema .....	2
1.1.2    Justificación .....	4
1.2    Objetivos.....	5
1.2.1    Objetivo general .....	5
1.2.2    Objetivos específicos .....	5
1.3    Hipótesis .....	5
1.3.1    Hipótesis Principal:.....	5
1.3.2    Hipótesis Específicas: .....	5
1.4    Operacionalidad de las variables. ....	6
CAPITULO II. MARCO TEÓRICO Y MARCO LEGAL .....	8
2.1.    MARCO TEÓRICO .....	8
2.1.1 Bases Teóricas.....	12
3.1    Tipo y Nivel de la investigación.....	52
3.1.1    Tipo de la investigación .....	52
3.1.2    Nivel de la investigación .....	52
3.2    Diseño de Investigación .....	52
3.3    Población y Muestra .....	53
3.4 Presentación, análisis e interpretación del caso a desarrollar.....	55
3.5 Propuesta para evitar contingencia en la utilización de un precio subvaluado o sobrevaluado.....	64
GLOSARIO DE TÉRMINOS BÁSICOS .....	77
BIBLIOGRAFÍA .....	78

## ÍNDICE DE TABLAS

CUADRO 1 Variables independientes .....	6
CUADRO 2 Variables dependientes .....	7
CUADRO 3 Origen de descarte .....	16



## ÍNDICE DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1 GRÁFICO DE ORIGEN DEL DESCARTE .....	16
Ilustración 2 DESTINO DEL MANGO DE DESCARTE .....	54
Ilustración 3 LAVADO DE FRUTA .....	70
Ilustración 4 DESINFECCION DE FRUTA .....	70
Ilustración 5 SELECCIÓN MANUAL .....	71
Ilustración 6 SECADO DE LA MATERIA PRIMA .....	71
Ilustración 7 CALIBRADO .....	72
Ilustración 8 EMPAQUE .....	72
Ilustración 9 PESADO .....	73
Ilustración 10 ETIQUETADO .....	73
Ilustración 11 CODIFICADO .....	74
Ilustración 12 PALETIZADO .....	75
Ilustración 13 ALMACENAMIENTO EN FRIO .....	76
Ilustración 14 DESPACHO .....	76

## INTRODUCCIÓN

En la actualidad el rubro de exportaciones de mango ha tenido un notable incremento lo cual beneficia a muchos empresarios, a la vez, se debe cumplir con diferentes requisitos para que el producto exportado sea aceptado en el mercado extranjero.

Lamentablemente no todos los productos cumplen con los estándares requeridos, quedándose en el mercado nacional aquel mango considerado como descarte, el cual se comercializa a precios subvaluados en relación al valor de mercado, teniendo consecuencias desfavorables, como son implicancias tributarias y pérdidas financieras.

El presente trabajo, pretende dar a conocer las implicancias tributarias y proponer alternativas para poder evitarlas ante una fiscalización.

Durante el desarrollo del tema, analizaremos la base legal por parte de la Administración Tributaria, Resoluciones del Tribunal Fiscal, informes de SUNAT, los cuales nos permitirán tener una visión amplia sobre el tema de análisis, esto se complementa con el desarrollo del caso práctico que nos permite cuantificar las implicancias tributarias.

La investigación concluye con la propuesta que se debe regular la Ley del Impuesto a la renta, en relación a la valuación de existencias, teniendo en cuenta el informe de tasación, el cuál debe usar como referencia el precio que brindan los mercados mayoristas de la capital.

Esperamos que la investigación realizada sea de utilidad para que las empresas agroexportadoras puedan evitar contingencias tributarias al momento de realizar sus operaciones de venta.

## **CAPÍTULO I: ANTECEDENTES GENERALES**

### **1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

#### **1.1.1 Formulación del Problema**

En el mercado nacional, el precio al cual se vende un producto es uno de los factores determinantes de las ganancias de las empresas, teniendo en cuenta que la diferenciación de los productos modifica los costos y por consiguiente los precios.

Los canales de comercialización dependen del producto y su elección determina un gasto, que a su vez repercute en las utilidades.

Los elementos básicos tradicionales que determinan un precio son: costos, demanda del mercado y nivel de competencia (oferta). Esto es válido tanto para el mercado nacional como para el internacional.

Asimismo, se debe tener en cuenta que los negocios presentan ciclos productivos diferenciados que son influenciados por la competencia, mejores procesos de gestión, limitaciones naturales o legales, fenómenos internacionales, precios internacionales, controles de calidad, entre otros, que influyen en la fijación de los precios; ello nos con lleva a que la empresa utilice un precio menor al del mercado cuando el producto que vende al exterior no cumple con las características del cliente y dicho producto se queda para ser vendido en el mercado nacional, teniendo en cuenta a que se vende a un precio menor, por ejemplo llegando el caso a que el precio sea menor a su costo, ello nos lleva a analizar cuáles serían las posibles implicancias tributarias, consecuencias de los reparos ante una fiscalización de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria está facultada para ajustar el precio a valor de mercado, según el art. 32 del Texto único ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

Se entiende como "valor de mercado" o "valor razonable", al que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que el mismo contribuyente realiza con terceros, siendo el referido valor el que se utiliza frente a las mismas circunstancias económicas y de mercado en que se produjo la transacción a comparar, considerando la fecha de la transferencia del bien, así como las condiciones en la que ésta se efectuó (términos contractuales, estrategias de negocios, etc.).

La NIIF 13 señala que el Valor Razonable es una medición basada en el mercado, no una medición específica de la entidad, el objetivo de una medición de valor razonable es estimar el precio al que tendría lugar una transacción ordenada para vender el activo o transferir el pasivo entre participantes del mercado en la fecha de medición en condiciones de mercado presentes.

Sin embargo, la Administración se encuentra facultada a establecer reparos por "subvaluación del valor de venta de las existencias" o "sobreevaluación del valor de venta de las existencias", cuando las mismas no logren ser debidamente acreditadas por los contribuyentes.

Esta variación muchas veces tiene implicancias tributarias, lo que genera el reparo de operaciones de venta.

Por lo tanto, el tema principal es:

### **IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS DE LOS PRECIOS DE VENTA DE MANGO DE DESCARTE QUE DIFIEREN AL VALOR DE MERCADO: CASO INTENDENCIA PIURA**

¿Cuáles son las implicancias tributarias de los precios subvaluados y sobrevaluados en las operaciones de venta de mango de descarte en relación al valor de mercado?

De este problema surgen las siguientes interrogantes:

- ¿Cuál es el marco teórico, marco legal relevante para la investigación?
- ¿Qué criterios utiliza la administración para reparar una operación de venta a precios subvaluados o sobrevaluados en relación al valor de mercado?
- ¿En qué situaciones el precio de venta de mango de descarte difiere al valor de mercado?
- ¿Qué recomendaciones se podrían proponer para evitar los reparos de una operación de venta cuyo precio difiere al valor de mercado?

### **1.1.2 Justificación**

Sabemos que, para determinar el precio final de un producto, debemos tener en cuenta que éste se ve influenciado por varios factores tales como: los costos de producción, el mercado, la comercialización, el transporte, la época de producción, las variedades y otros.

En nuestro producto de análisis, que es el mango de descarte, fruta que no cumple con el estándar de exportación debido a que se ve afectada por el problema de calidad, generalmente se comercializa en el mercado nacional a un precio por debajo del valor de mercado, lo cual trae como consecuencia implicancias tributarias.

Ante la problemática que presentan ciertas empresas exportadoras de mango de Piura, ante una fiscalización de la administración tributaria, que podría observar sus operaciones debido a una variación de precios que son comparados con el valor de mercado, la administración podría ajustar a dicho valor según el art. 32 Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, ocasionando un perjuicio económico en la empresa.

Es por ello que pretendemos analizar las implicancias tributarias en la determinación de precio del mango de descarte y las posibles



recomendaciones para evitar observaciones por parte de la Administración Tributaria ante una fiscalización.

## **1.2 Objetivos.**

### **1.2.1 Objetivo general**

Evaluar las implicancias tributarias de la variación de precios en las operaciones de venta de mango de descarte en relación al valor de mercado para evitar posibles reparos de la administración.

### **1.2.2 Objetivos específicos**

- Analizar el marco teórico, marco legal relevante para el estudio.
- Analizar los criterios que utiliza la administración para los posibles reparos en las operaciones de ventas de mango de descarte a precio subvaluado o sobrevaluados.
- Analizar situaciones en que el precio de venta de mango de descarte difiere al valor de mercado.
- Proponer recomendaciones que permitan evitar reparos por la variación de precios diferentes al valor de mercado.

## **1.3 Hipótesis**

### **1.3.1 Hipótesis Principal:**

La Administración Tributaria Piura, observa las operaciones de venta de mango de descarte, basada en la diferencia del precio de venta y el valor de mercado.

### **1.3.2 Hipótesis Específicas:**

- La diferencia entre el precio subvaluado o sobrevaluado y el valor de mercado no es suficiente para que la Administración Tributaria establezca reparos.
- El precio de venta de mango descarte puede ser diferente al valor de mercado.

#### 1.4 Operacionalidad de las variables.

CUADRO 1 Variables independientes

VARIABLE INDEPENDIENTE	DIMENSIONES (ASPECTO SUBVARIABLE)	DEFINICIÓN OPERACIONAL
Precio de Venta	Costo de Venta	Costo en que se incurre para comercializar un bien o para prestar un servicio.
	Margen de utilidad	Es la diferencia entre el precio de venta de un producto y el costo de producción de dicho producto.
Valor de Mercado		Establecido en el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta.

FUENTE: PROPIA

CUADRO 2 Variables dependientes

<b>VARIABLE INDEPENDIENTE</b>	<b>DIMENSIONES (ASPECTO SUBVARIABLE)</b>	<b>DEFINICIÓN OPERACIONAL</b>
Reparos de las operaciones de venta de precios de venta subvaluados y sobrevaluados.	N° de operaciones de venta a precios subvaluados de mango de descarte.	Precio menor al valor de mercado.
	N° de operaciones de venta a precios sobrevaluados de mango de descarte.	Precio mayor al valor de mercado.
Precio de venta.	Costo de venta	Costo en que se incurre para comercializar un bien o para prestar un servicio
	Margen de ventas	Es la diferencia entre el precio de venta de un producto y el costo de producción de dicho producto.

FUENTE: PROPIA

## **CAPITULO II. MARCO TEÓRICO Y MARCO LEGAL**

### **2.1. MARCO TEÓRICO**

En los últimos años, uno de los temas controversiales en el ámbito empresarial lo constituye la determinación del valor de mercado cuando de la venta de ciertos bienes se trata.

Según revista Caballero Bustamante (Nov. 2009), expresa: es importante considerar que el valor de mercado es de observancia obligatoria en todo tipo de transacciones bajo los parámetros legales preestablecidos, por lo cual no se podría contravenir el orden de aplicación de esta medición, siendo indispensable considerar la independencia de las transacciones realizadas en función a condiciones particulares de venta, estado de conservación, programas de abastecimiento regulares, renovación por avances tecnológicos, remates de saldos de baja rotación comprobada, entre otros aspectos y circunstancias que deberán ser apreciadas por la Administración Tributaria durante el Procedimiento de Fiscalización (p.2)

El Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia ha señalado que deducibilidad y fehaciencia de un gasto debe acreditarse mediante su devengamiento en el ejercicio gravable, el comprobante de pago en el caso que exista la obligación de emitirlo y con documentación que demuestre con indicios razonables la efectiva realización de la operación tales como: contratos, informes, reportes, e-mails, etc. Bahamonte, (2012).

Teniendo en cuenta el criterio utilizado por el Tribunal Fiscal en referencia a precios subvaluados y sobrevaluados en relación al valor de mercado, creemos conveniente mencionar algunas RTF:

RTF 00557-2-2008, a fin de determinar la subvaluación se debe comparar individualmente el valor de las operaciones realizadas con el valor usual de mercado para otros bienes o servicios de igual naturaleza, siendo necesario tener en cuenta los descuentos que correspondan a los usos o costumbres, el estado, volumen y cantidad del bien transferido las condiciones del servicio prestado y otros factores que influyen en la determinación del precio de venta, y solo una vez efectuada dicha comparación y establecido que el valor del bien vendido o servicio es inferior, la Administración puede efectuar la estimación correspondiente.

Tribunal Fiscal en las RTF N° 00898-4-2008 y N° 02198-5-2005, la Administración se encuentra facultada a establecer reparos por "subvaluación del valor de venta de las existencias", cuando las mismas no logren ser debidamente acreditadas por los contribuyentes.

En cuanto a la probanza de las circunstancias que determinan un precio inferior al que normalmente se transan los bienes y servicios en un determinado mercado, la RTF N° 244-4-2000, señala algunos elementos a tener en consideración para la debida acreditación del valor de mercado, lo que puede resumirse en la necesidad de contar con documentos que prueben adecuadamente la variación del nivel de precios, tal como expresa en los siguientes términos: "Que sin embargo en el caso de autos la recurrente no ha acreditado las circunstancias por las cuales vendió por debajo del valor de mercado, lo que podría haber hecho presentando partes de producción, informes del centro o responsable de calidad, etc."; asimismo, en el Dictamen N° 79 correspondiente a la Resolución del Tribunal Fiscal bajo comentario se precisa lo siguiente: "Adicionalmente, la recurrente afirma que la parte de su producción industrial que no se exportaba corresponde a bienes que no pasaron el control de calidad por



lo que se venden en el mercado local a un precio bajo, y que el precio de venta corresponde al precio en plaza de productos de calidad inferior dado por el mercado. No obstante, ninguna de estas afirmaciones es acreditada de manera fehaciente por la recurrente, lo que podría haber efectuado presentando partes de producción, informes del centro o responsable de calidad, etc.”

Tal como se puede apreciar, no es suficiente para el Órgano Colegiado que el contribuyente afirme de manera subjetiva que se presentan circunstancias que determinan la venta de los bienes por un monto inferior al que normalmente son transados, sino que debe acreditar documentalmente dicha situación, ello con la finalidad de demostrar el valor de mercado, conforme a los parámetros fijados en el artículo 32º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N.º 179-2004-EF

En este punto, es conveniente tener en cuenta que, conforme a lo previsto por el artículo 125º del Código Tributario Decreto Supremo 133-2013-EF , los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria.

RTF N° 5732-1-2005, para deducir gastos, no basta con acreditar que se cuenta con comprobantes de pago que respaldan las operaciones realizadas, ni con el registro contable de las mismas, sino que se debe mostrar que estas operaciones se han realizado. Para observar la fehaciencia de las operaciones, la Administración debe investigar todas las circunstancias del caso, actuando los medios probatorios pertinentes

siempre que sean permitidos en el ordenamiento tributario valorando en forma conjunta y con apreciación razonada.

RTF N° 06161-2-2003, la administración debe efectuar el cruce de la información respectiva con los proveedores y verificar la contabilidad de la recurrente a fin de determinar la fehaciencia de las operaciones y en caso determine la no fehaciencia de las operaciones deberá acreditar que el registro de las adquisiciones observadas hayan afectado la determinación de la renta neta de los ejercicios reparados.

RTF N° 120-5-2002, para sustentar el crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, el adquirente no sólo debe cumplir con tener comprobantes de pago por adquisiciones que en teoría cumplan con los requisitos sustanciales y formales establecidos en la Ley del IGV, sino que fundamentalmente es necesario que dichos comprobantes correspondan a operaciones reales.

RTF N° 372-3-97, corresponde a la Administración efectuar la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias, con el objeto de determinar la certeza de las operaciones que desarrollan el supuesto de hecho previsto en la norma.

RTF N° 881-2-99, lo establecido en el inciso a). del artículo 42° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, supone comparar el valor del bien vendido con el valor usual del mercado para otros bienes de igual naturaleza, y que sólo una vez efectuada dicha comparación y establecido que el valor del bien vendido es inferior, la Sunat podrá realizar la estimación correspondiente.

RTF N° 4224-4-2003, ha señalado respecto de los alcances del artículo 31° de la Ley del Impuesto a la Renta, que tratándose del Impuesto

a la Renta, la Administración se encuentra facultada para verificar, respecto de ventas, si el valor asignado por los contribuyentes corresponde al de mercado, debiendo comprobar éste último con las propias operaciones onerosas que el contribuyente realiza con terceros, siendo el referido valor el que normalmente se utiliza frente a las mismas circunstancias y/o elementos.

Tribunal Fiscal en RTF N° 2923-1-2004, ha señalado que el valor de mercado se obtiene a aquel que normalmente se genera en operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros, no pudiendo reflejar dicho valor solo una transacción comercial.

Tribunal Fiscal en RTF N° 1060-1-2007, ha señalado que el valor de mercado no se encuentra relacionado con el costo de ventas o de producción ni con el precio de lista, los que pueden ser inferiores o superiores al valor de mercado, pudiendo ocurrir que una empresa venda sus bienes por debajo del costo si el valor de mercado es menor.

### **2.1.1 Bases Teóricas**

Como sabemos, con la intención de evitar la generación de un perjuicio fiscal para el Estado, para propósitos principalmente del Impuesto a la Renta se requiere que toda operación se efectúe al valor que hubieran pactado partes independientes en condiciones normales, esto es a valor de mercado, estableciendo nuestra legislación impositiva directivas específicas para determinar el valor de mercado en las operaciones comerciales que impliquen venta de bienes o prestación de servicios.

En efecto, bajo el entendimiento que el valor de mercado representa el valor vigente de un bien o servicio donde se va a desarrollar una operación entre proveedor y cliente, se pretende que el sujeto pasivo de la obligación fiscal no tribute sobre la base imponible que hubiera

establecido a su libre albedrío, sino en función a las disposiciones vertidas para el efecto fundamentalmente en los artículos 32° y 32-A° de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N.° 179-2004-EF y normas reglamentarias aplicables. De no observarse las reglas de valor de mercado pertinentes, la Administración Tributaria podría efectuar los ajustes correspondientes, de modo que la operación tribute sobre el valor considerado como de mercado, situación que hoy en día viene generando no pocas controversias con la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) durante los procedimientos de fiscalización que viene efectuando en la actualidad. Arana (2010)

#### **2.1.1.1 Producción del mango**

En el Perú se cultivan dos tipos de mango: las plantas francas (no injertadas y poliembriónicas), como el Criollo de Chulucanas, el Chato de Ica, el Rosado de Ica, las cuales son orientadas principalmente a la producción de pulpa y jugos concentrados y exportados a Europa; y las variedades mejoradas (injertadas y monoembriónicas), como Haden, Kent, Tommy, Atkins y Edward, las cuales se exportan en estado fresco.

##### **a) Kent**

- Tamaño grande (500 a 800 g) y de color amarillo anaranjado con chapa rojiza a la madurez.
- Forma ovalada orbicular, de agradable sabor, jugoso de poca fibrosidad y de alto contenido de azúcares.
- Variedad semi-tardía.

b) Haden

- Tamaño medio a grande (380 – 700 g) y que a la madurez adquiere un color rojo-amarillo, con chapa rojiza.
- Forma ovalada, de pulpa firme y de color y sabor agradables.
- Variedad de media estación.

c) Tommy, Atkins

- De tamaño grande (600 g)
- De forma oblonga, oval.
- Con mayor período de conservación, pero no tiene las mejores características en cuanto a sabor y aroma.
- Es la variedad más común en los mercados y es tardía.

El proceso productivo del mango es considerado a partir de la etapa de cosecha y selección llevada a cabo en las plantaciones y finaliza con el almacenamiento y refrigerado, los mismos que se llevan a cabo en la planta maquiladora. A continuación, se describen las operaciones del proceso productivo:

- Cosecha/Selección.
- Transporte.
- Acopio.
- Reposo.
- Recepción y pesado de materia prima.
- Lavado y desinfección de materia prima.



- Clasificación.
- Cepillado y secado de la materia prima.
- Calibrado y empaque.
- Pesado, etiquetado y codificado.

El Perú se ha incorporado a las grandes ligas del comercio mundial del mango fresco desde mediados de la década pasada, en la que destacaban países como la India, México, Brasil, Tailandia, Ecuador, en ese orden. En los últimos años se ha observado algunos ajustes en dicha estructura, ahora México es el líder indiscutible, le sigue la India y Tailandia, y partir del 2016 Perú ha superado en el ranking a Brasil.

Las exportaciones peruanas están creciendo de una manera sostenida y permanente, de tal forma que en el período 2001-2016 dicho incremento ha sido a una tasa promedio anual de 12,6%. Por lo tanto, si en el año 2001 se exportaba 26,5 mil toneladas, al año 2016 las exportaciones han alcanzado un volumen de 157 mil toneladas, más de cinco veces lo registrado en los primeros años del siglo.

#### **2.1.1.1.1 Mango de descarte**

El mango de descarte se genera cuando no reúne las características solicitados por el mercado externo, generando que dicho mango se venda como descarte en el mercado nacional, cabe mencionar que a pesar que no cumple con ciertos requisitos es apto para el consumo humano.

El porcentaje de descarte varía según requerimiento de la calidad de la fruta, asimismo tiene relación con la sobreproducción o escases de la fruta en cada campaña,

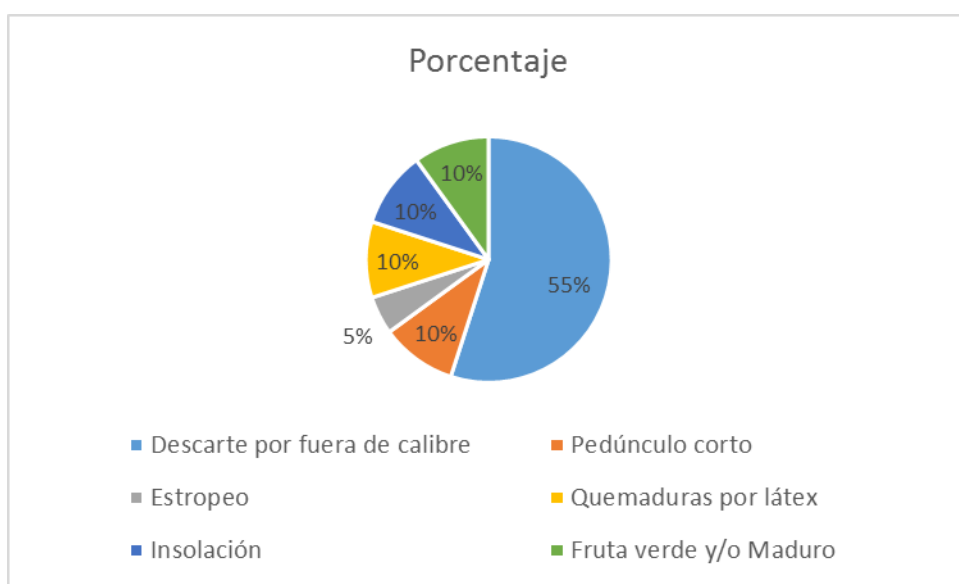
Algunos de los motivos por los cuales se genera mango descarte:

**CUADRO 3 Origen de descarte**

Origen del Descarte	Porcentaje
Descarte por fuera de calibre	55%
Pedúnculo corto	10%
Estropeo	5%
Quemaduras por látex	10%
Insolación	10%
Fruta verde y/o Maduro	10%

FUENTE: APROMALPI

**Ilustración 1 GRÁFICO DE ORIGEN DEL DESCARTE**



FUENTE: APROMALPI

El mango de descarte no podría considerarse como desmedro debido a que dicho concepto ubicado en el artículo 21 de TUO de la Ley del Impuesto a la Renta señala lo siguiente:

Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

Tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes. Dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

#### **2.1.1.2 Definición de Mercado**

De acuerdo a la definición contenida en el Diccionario de la Real Academia Española, DRAE, se entiende por mercado entre otros, al:

- a) Conjunto de actividades realizadas libremente por los agentes económicos sin intervención del poder público.
- b) Conjunto de operaciones comerciales que afectan a un determinado sector de bienes.
- c) Conjunto de consumidores capaces de comprar un producto o servicio.
- d) Estado y evolución de la oferta y la demanda en un sector económico dado.

Un elemento común que podemos apreciar en las definiciones propuestas en el DRAE sobre el término mercado, es que todas ellas aluden a un “consenso”, es decir un espacio (no necesariamente físico) en el que se encuentran la oferta y demanda de bienes, lo que en términos jurídicos se traduce en la celebración de un contrato, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1351º del Código Civil.

Cabe indicar que, en una economía de mercado como es la vigente en nuestro país por imperio de lo dispuesto en el artículo 58º de la Constitución Política, los mercados tienen reglas que deben ser cumplidas por todos los contribuyentes que participan del mismo, siendo la más importante de todas la que establece lo siguiente: si un intercambio entre dos partes es voluntario, no se llevará a cabo a menos que ambas crean que dicho intercambio les beneficiará. PUCP (1999)

Siendo los mercados creaciones humanas, son susceptibles de sufrir modificaciones o cambios, ya sea por factores endógenos al mismo, o exógenos, como pueden ser los producidos por fenómenos de la naturaleza y caso fortuito.

#### **2.1.1.2.1 Valor de mercado basado en principios tributarios**

La aplicación del concepto de valor de mercado obedece principalmente a dos principios tributarios a saber: Neutralidad y Capacidad Contributiva.

#### **a) Neutralidad**

La neutralidad tributaria hace referencia a la relación entre impuestos y el objetivo de la eficiencia económica.

La idea es que los impuestos no afecten, o lo hagan en el menor grado posible, la eficiencia de la economía, permitiendo que los recursos sean asignados a sus usos más productivos, de modo que tal asignación sea la respuesta a las diferencias reales en los costos y tasas de rendimiento, más que respuesta a diferencia de impuestos<sup>1</sup>. Resulta evidente que una empresa que reduzca sus ingresos artificialmente pagará menos impuestos que sus pares, afectando este principio. De igual modo que incurra en gastos sobrevaluados, le permitirá pagar menos Impuesto a la Renta, teniendo una ventaja sobre su competencia.

#### **b) Capacidad contributiva**

Sobre este principio el Tribunal Constitucional en la STC N° 532004-PI/TC ha señalado lo siguiente: “La capacidad contributiva es un principio implícito que tiene su nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición, configurando un presupuesto legitimador para establecer tributos”.

Este mismo Tribunal se ha pronunciado en la STC N° 5970-2006-PA/TC<sup>2</sup> afirmando que:

---

<sup>1</sup> Manual de Fiscalidad Internacional. Instituto de Estudios Fiscales, pág. 79 – Ajustes al Valor de Mercado de acuerdo con la normativa del Impuesto a la Renta e IGV. Disponible en [www.caballero Bustamante.com.pe](http://www.caballero Bustamante.com.pe)

<sup>2</sup> Ajustes al Valor de Mercado de acuerdo con la normativa del Impuesto a la Renta e IGV. Disponible en [www.caballero Bustamante.com.pe](http://www.caballero Bustamante.com.pe)

El principio de igualdad tributaria tiene su estrecha relación con el principio de capacidad contributiva a efectos de que la carga tributaria sea directamente proporcional a la capacidad económica de los concretos particulares que se ven afectados por el tributo.

Y finalmente, la STC N° 33-2004-AI/TC<sup>3</sup> indica: “La interpretación de los alcances del principio de capacidad contributiva debe partir de la estrecha relación que necesariamente exista entre el tributo y la capacidad económica que le sirve de sustento”.

De los pronunciamientos anteriormente citados, podemos inferir que una transferencia de bienes o prestación de servicios en la que se consignen valores que no guarden relación con la realidad fáctica de la operación, atentaría contra el Principio de Capacidad Contributiva, por cuanto el gravamen impositivo de los tributos no sería directamente proporcional a la capacidad económica de los particulares, lo que finalmente vulneraría el Principio de Igualdad que debe haber entre todos los contribuyentes en el sostenimiento de las cargas públicas.

#### **2.1.1.2.2 Teoría de incremento patrimonial más consumo**

Teoría del Incremento Patrimonial más Consumo, tiene su manifestación en el inciso d) del artículo 1º de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece que el Impuesto a la Renta grava “las rentas imputadas o las rentas fictas”, el valor de mercado es una manifestación de dicha teoría.

---

<sup>3</sup> Ajustes al Valor de Mercado de acuerdo con la normativa del Impuesto a la Renta e IGV. Disponible en [www.caballero Bustamante.com.pe](http://www.caballero Bustamante.com.pe)

Según Revista Actualidad Empresarial N° 239 -2° quincena de Setiembre 2011, menciona lo siguiente:

Dicha teoría es la base del Principio de Valor de Mercado, ya que éste tiene la finalidad de ser aplicada únicamente por la Administración Tributaria para determinar la renta que se debería haber generado en una operación determinada.

Es así que el valor de mercado tiene como fundamento la comparación con otras operaciones onerosas que el contribuyente realiza con terceros no vinculados o las que las empresas realizan, pero siempre entre partes independientes en condiciones iguales o similares.

Es por ello que lo fundamental para poder realizar dicha comparación es analizar y establecer todas las condiciones que envuelven una operación, compartiendo las mismas características, de tal manera que se establezca una igualdad de situaciones. (p.2)

#### **2.1.1.2.3 Valor de Mercado a precio sobrevaluado**

Según Informe N° 090-2009-SUNAT/2B0000 expresa lo siguiente:

La Administración Tributaria, en aplicación del numeral 4 del artículo 32° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, formulara reparos al adquirente, determinando un menor monto de la operación realizada, no

procede devolver o compensar el mayor impuesto pagado por el transferente por el concepto de Impuesto General a las Ventas cuando se encuentre en reclamación la acotación tributaria por parte del adquirente.

(p2)

Entendemos que en el presente caso, si no se hubiera interpuesto algún medio impugnatorio, el contribuyente podrá solicitar la devolución del pago en exceso por la operación que ha generado el reparo.

En la declaración anual del Impuesto a la Renta, se puede utilizar el exceso de los pagos a cuenta del impuesto.

#### **2.1.1.2.4 Valor de Mercado a precio Subvaluado**

El Informe N° 030-2011-SUNAT/2B0000 expresa lo siguiente:

Las transacciones celebradas a cualquier título deben ser consideradas a valor de mercado. En este sentido, la Administración Tributaria está habilitada a efectuar el ajuste correspondiente si el valor asignado es distinto al de mercado. Ahora bien, cabe tener en cuenta que el mencionado ajuste tiene efecto para las dos partes que han intervenido en determinada transacción. Asimismo, las normas que regulan la aplicación del valor de mercado no solo tienen incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta, sino que también resultan aplicables para establecer el valor de



las transacciones para fines del IGV, salvo cuando se trate de la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación. Así pues, se puede indicar que, en el marco de las normas sobre la aplicación del valor de mercado previstas en los artículos 32º y 32º-A del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta -Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, para efectos del IGV, al ajuste que determina un mayor débito fiscal para el transferente corresponde un ajuste del crédito fiscal en el adquirente. (p2)

En resumen entendemos que si el contribuyente incrementa la base del débito fiscal, el adquirente podrá utilizar el correspondiente aumento del crédito fiscal.

#### **2.1.1.3 Valor de Mercado (Art. 32º Ley del Impuesto a la Renta)**

Para determinar el valor de mercado, creemos conveniente tener como referencia diferentes conceptos entre ellos, los siguientes:

Según Revista Actualidad Empresarial N°216, 1º quincena de Octubre 2016, expresa lo siguiente:

El valor de mercado, concepto jurídicamente indeterminado, no es sino una regla de valoración a seguir por los contribuyentes en la realización de sus actividades económicas, de modo tal que dichos sujetos pasivos no soslayen su carga fiscal, sea reduciendo indebidamente la base imponible del tributo o incrementando significativamente la misma con la finalidad de utilizar escudos fiscales (pérdidas

tributarias, saldo a favor de ejercicios anteriores, entre otros). (p1)

La Ley del Impuesto a la Renta, en el artículo 32° señala:

En los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado.

Si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente. (Decreto Supremo N° 179-2004-EF)

La Norma Internacional de Información Financiera 13, Medición del valor razonable, señala lo siguiente:

El Valor Razonable es una medición basada en el mercado, no una medición específica de la entidad, el objetivo de una medición de valor razonable es estimar el precio al que tendría lugar una transacción ordenada para vender el activo o transferir el pasivo entre participantes del mercado en la fecha de medición en condiciones de mercado presentes.(p1)

La Norma Internacional de Contabilidad n° 41 (NIC 41) Agricultura, establece:

El tratamiento contable de los activos biológicos a lo largo del período de crecimiento, degradación, producción y procreación, así como la valoración inicial de los productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección. También exige la valoración de estos activos biológicos, según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, a partir del reconocimiento inicial tras la obtención de la cosecha, salvo cuando este valor razonable no pueda ser determinado de forma fiable al proceder a su reconocimiento inicial. Sin embargo, la NIC 41 no se ocupa del procesamiento de los productos agrícolas tras la recolección de la cosecha; por ejemplo no trata del procesamiento de las uvas para obtener vino, ni el de la lana para obtener hilo".(p2)

#### **2.1.1.3.1 Determinación del valor de mercado por operación individualizada.**

Cabe agregar que, la ponderación del valor de mercado deberá efectuarse por cada operación y respecto de aquellas existencias que compartan elementos o características similares. Según revista Caballero Bustamante, (2009).

Al respecto, el Tribunal Fiscal mediante la RTF N° 1800-5-2003 ha establecido la necesidad de comparar individualmente el valor de cada una de las operaciones realizadas con el valor de mercado, valor que normalmente emplea la entidad en sus operaciones de venta con terceros.

#### **2.1.1.3.2 Valor que se obtenga en una operación entre partes independientes en condiciones iguales o similares**

Si la entidad no puede determinar el valor de mercado, debe proceder a identificar el valor que se obtenga en una operación entre partes independientes (no vinculadas) en condiciones iguales o similares. Según revista Caballero Bustamante, (2009).

Sobre el particular el Tribunal Fiscal mediante RTF N° 05001-2-2006 concluyó que la Administración debe considerar las condiciones de venta de las transferencias, especificando cómo se determinaron las “condiciones similares” de operaciones con terceros y detallando la forma de cálculo del importe subvaluado o sobrevaluado con relación a cada factura observada. Conforme a dicho razonamiento, la Administración debe acreditar en forma suficiente los criterios considerados en la etapa de fiscalización para poder llegar a la conclusión que se trataban de "condiciones similares".

#### **2.1.1.3.3 Vinculación Económica**

El inciso b) del artículo 32° A de la Ley del Impuesto a la Renta, define lo que debe entenderse por “partes vinculadas” (empresas vinculadas económicamente), señalando que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando una de ellas participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra; o cuando la misma persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de varias

personas, empresas o entidades. Agrega que también opera la vinculación<sup>4</sup> cuando la transacción sea realizada utilizando personas interpuestas cuyo propósito sea encubrir una transacción entre partes vinculadas.

Sobre el particular, el artículo 24<sup>o</sup> del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ha desarrollado esta definición general, estableciendo situaciones específicas en las que un contribuyente debe incurrir para configurar una vinculación económica entre partes relacionadas, las cuales se desarrollan a continuación según cada uno de los supuestos:

- Vinculación por la participación en el capital de una persona jurídica.
- Vinculación por la participación en el capital de dos ó más persona jurídica.
- Vinculación por parentesco.
- Vinculación por propietarios comunes.
- Directores y funcionarios comunes.
- Consolidación de estados financieros.
- Vinculación por ser parte de un contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente.
- Vinculación por ser parte de un contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente.

---

<sup>4</sup> [http://www.uasf.edu.pe/includes/lectura/20132/13\\_Vinculacion\\_economica.pdf](http://www.uasf.edu.pe/includes/lectura/20132/13_Vinculacion_economica.pdf)

- Vinculación por ser parte de un contrato de asociación en participación.
- Vinculación por tener establecimientos permanentes.
- Vinculación por ejercer influencia dominante.
- Vinculación por tener relaciones comerciales atípicas

#### **2.1.1.3.4 Valor de Mercado en el supuesto de ocurrencia de un Caso Fortuito**

Según revista Caballero Bustamante, (2011). La importancia de una debida acreditación del Valor de Mercado<sup>5</sup>, expresa sobre el tema:

Un tema de capital importancia para todos aquellos que se han visto involucrados en un procedimiento de fiscalización iniciado por la SUNAT, es la acreditación fehaciente que el monto de las transacciones corresponde al valor de mercado.

En tal sentido, es importante que el contribuyente pueda contar con los elementos probatorios necesarios y suficientes, que le permitan afrontar de manera adecuada la fiscalización, sin que se generen contingencias producto de la falta o deficiente acreditación del valor de mercado.

Dentro de este punto es importante tener en cuenta que para probar un hecho o una afirmación debe ejercerse la carga de la prueba, la misma que constituye una regla de conducta que deben seguir las partes en un procedimiento en general para justamente probar los hechos que constituyen su

---

<sup>5</sup> [http://www.caballero Bustamante.com.pe/plantilla/2011/Valor\\_de\\_Mercado.pdf](http://www.caballero Bustamante.com.pe/plantilla/2011/Valor_de_Mercado.pdf)

pretensión, la misma que en términos de nuestra legislación positiva corresponde, a quien afirma hechos que configuran su pretensión, o a quien los contradice alegando hechos nuevos (Artículo 196º del Código Procesal Civil).

En cuanto a la probanza de las circunstancias que determinan un precio inferior al que normalmente se transan los bienes y servicios en un determinado mercado, se debe tener en cuenta algunos elementos para la debida acreditación del valor de mercado, lo que puede resumirse en la necesidad de contar con documentos que prueben adecuadamente la variación del nivel de precios.

En relación a lo antes mencionado, la RTF N° 244-4-2000, expresa lo siguiente:

Que sin embargo en el caso de autos la recurrente no ha acreditado las circunstancias por las cuales vendió por debajo del valor de mercado, lo que podría haber hecho presentando partes de producción, informes del centro o responsable de calidad, etc.

Si en una producción hay bienes que no pasan el control de calidad por lo que se venden en el mercado local a un precio bajo, y que corresponde al precio de un producto de menor calidad dado por el mercado, esta operación se debe acreditar de manera fehaciente presentando partes de producción, informes del centro o responsable de calidad, etc.

Tal como se puede apreciar, no es suficiente para el Órgano Colegiado que el contribuyente afirme de manera

subjetiva que se presentan circunstancias que determinan la venta de los bienes por un monto inferior al que normalmente son transados, sino que debe acreditar documentalmente dicha situación, ello con la finalidad de demostrar el valor de mercado, conforme a los parámetros fijados en el artículo 32º de la Ley del Impuesto a la Renta.

En este punto, es conveniente tener en cuenta que, conforme a lo previsto por el artículo 125º del Código Tributario- Decreto Supremo 133-2013-EF, los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria.

En este sentido, y dada la restricción de los medios de prueba que tiene el contribuyente al interior del procedimiento tributario, será admisible que en principio acudan a los documentos, con la finalidad de acreditar, la ocurrencia (cuando corresponda por ejemplo, si es un fenómeno de la naturaleza ocurrido en una localidad alejada del país, el mismo que no ha sido cubierto por los medios periodísticos) del caso fortuito, como podría ser con una constatación policial o un acta notarial, o resolución de un Juez de Paz, en los lugares donde no hay notario.

Para ello proponemos la siguiente hoja de ruta para acreditar el valor de mercado de los bienes y servicios en el



caso que las transacciones se vean afectadas por los fenómenos de la naturaleza:

- **Acreditación del Caso Fortuito:** Este debe realizarse mediante fotografías, videos, medios periodísticos (como periódicos, revistas, etc.), constatación policial o acta notarial o resolución del Juez de Paz.
- **Acreditación de la Variación de los Precios:** Dado que la Administración Tributaria requiere de medios objetivos, en vista al acaecimiento del caso fortuito, el contribuyente puede tomar la decisión de rebajar los precios de los bienes y servicios que oferta, lo que para efectos probatorios, debería constar en las actas de junta general de accionistas, actas de directorio, actas del titular (en el caso de EIRL), directivas internas o cualquier documento que permita consignar la política de precios del contribuyente en éstas circunstancias particulares, así como también documentación externa.

#### **2.1.1.4 Operación no fehaciente**

La fehaciencia del costo o gasto es un requisito que no está expresamente regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta del TUO de la ley del Impuesto a la Renta, pero si en los artículos 42 y 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas TUO de la ley del IGV

El artículo 44 de la citada ley indica que se considera como operación no real las siguientes situaciones:

- a) Aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.
- b) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. En caso que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el Reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal. Para lo cual, deberá cumplir con lo dispuesto en el Reglamento.

Agrega el artículo 42 de la Ley del Impuesto General a las Ventas que no es fehaciente el valor de una operación, cuando no obstante haberse expedido el comprobante de pago o nota de débito o crédito se produzcan, entre otras, las siguientes situaciones:

- a) Que sea inferior al valor usual del mercado para otros bienes o servicios de igual naturaleza, salvo prueba en contrario.
- b) Que las disminuciones de precio por efecto de mermas o razones análogas, se efectúen fuera de los márgenes normales de la actividad.
- c) Que los descuentos no se ajusten a lo normado en la Ley o el Reglamento.

Se considera que el valor de una operación no está determinado cuando no existe documentación sustentatoria que lo ampare o existiendo ésta, consigne de forma incompleta la

información no necesariamente impresa a que se refieren las normas sobre comprobantes de pago, referentes a la descripción detallada de los bienes vendidos o servicios prestados.

SUNAT se encuentra facultada para verificar, respecto de ventas, si el valor asignado por los contribuyentes corresponde al del mercado, debiendo comprobar este último con las propias operaciones onerosas que el contribuyente realiza con terceros, siendo el referido valor el que normalmente se utiliza frente a las mismas circunstancias y/o elementos.

El artículo 42° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, no se refieren al hecho de que el valor a asignarse a un determinado bien deba ser el mismo siempre, ya sea que se trate de un bien nuevo o usado o deteriorado o que se trate de un desmedro de existencias, toda vez que resulta evidente que el uso o menoscabo sufrido, afectan el valor de tales bienes, por cuanto no podrían ser vendidos considerando un único valor de venta.

#### **2.1.1.5 Acreditación de una Operación Fehaciente**

Como lo señalamos anteriormente la Ley del Impuesto a la Renta no ha recogido disposición alguna sobre la fehaciencia de la operación por lo que es necesario remitirnos a la jurisprudencia.

El Tribunal Fiscal ha señalado que para demostrar que la operación es real y por lo tanto se pueda aceptar el uso del crédito fiscal, costo y/o gasto, es preciso que se investigue todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por

el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125 del Código Tributario, los artículos 162 y 163 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 197 del Código Procesal Civil.

En ese sentido, la fehaciencia de las operaciones se puede acreditar con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso con indicios razonables de la efectiva prestación del servicio.

Por lo antes señalado la carga de la prueba de la fehaciencia de las operaciones recae tanto en la SUNAT y en el contribuyente. A continuación presentamos jurisprudencia relevante:

RTF N° 11824-3-2009, se señala que paralelamente a la fiscalización a la recurrente, la Administración llevó a cabo investigaciones adicionales, tales como tomas de manifestaciones, verificaciones, solicitudes de información a entidades o instituciones y cruces de información con los presuntos proveedores, siendo que éstos no cumplieron con presentar algún documento que demostrara la veracidad de las operaciones realizadas con la recurrente; y por consiguiente, correspondía que la recurrente acreditase en forma fehaciente la realidad de las operaciones observadas, no siendo suficiente que contase con los comprobantes de pago respectivos. Se concluye del análisis del conjunto de las pruebas la recurrente no presentó un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar la identidad entre la persona que efectuó la venta y la que emitió el comprobante de pago reparado, y por lo tanto, la realidad de las operaciones, por lo que procede mantener el reparo por operaciones no reales.

RTF N° 03758-1-2006, si bien la Administración puede observar la fehaciencia de las operaciones, debe contar con las pruebas suficientes que así lo demuestren, para lo cual deberá investigar todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos, siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándose en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125° del Código Tributario, los artículos 162° y 163° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 y el artículo 197° del Código Procesal Civil.

RTF N° 3708-1-2004, los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales.

Como vemos en ausencia de normatividad el Tribunal Fiscal ha recurrido a las normas procesales del Derecho Administrativo y al Derecho Procesal Civil, para determinar la fehaciencia de las operaciones a través del análisis de pruebas y de indicios razonables, tales como la capacidad operativa del proveedor, para acreditar la existencia de la operación.

Ahora bien situándonos en la determinación del Impuesto a la Renta, para efectos del Cierre Contable Tributario, corresponde analizar la acreditación de la fehaciencia del costo o gasto para determinar el Impuesto a la Renta, pues queda claro que el gasto debe sustentarse en comprobantes de pago y en documentación adicional que acredite la fehaciencia; sin embargo el costo computable podrá

sustentarse solo con la documentación adicional que cumpla con los criterios jurisprudenciales antes expuestos.

## **2.1.2 Evidencia Empírica**

### **2.1.2.1 A Nivel Nacional.**

Para el presente análisis, hemos recopilado evidencias de casos reales en los cuales se han hecho reparos por operaciones de venta a precios que difieren al valor de mercado, se mencionan las siguientes RTF:

RTF Nro. 0873-2-2000

Se revoca la apelada, dejándose sin efecto las Resoluciones de Determinación impugnadas, debido a que la Administración únicamente se ha limitado a comparar las ventas mensuales de cada producto con el costo de ventas registrado, sin tener en cuenta que este valor no necesariamente debe ser superior al costo y sin tener en cuenta que una empresa puede vender sus productos por debajo del costo si el valor de mercado es menor.

En este caso la Administración se ha limitado a comparar las ventas mensuales de cada producto con el costo de ventas registrado, sin tener en cuenta el valor de mercado de los bienes transferidos y sin tener en cuenta que éste no necesariamente debe ser superior al costo. Puede darse el caso que la empresa venda a un precio menor al costo, si el valor de mercado es menor; asimismo se considera que, el mayor costo puede originarse por factores tecnológicos, por una mayor

carga financiera soportada por una empresa en comparación con otra, por el acceso a los mercados de insumos, entre otros motivos.

Para que la administración considere que el valor de las operaciones eran no fehacientes, debe comprobar que dichos valores eran inferiores al valor usual de mercado para otros bienes o servicios de igual naturaleza, salvo prueba en contrario, hecho que no ha sido demostrado por la administración.

Por lo que se concluye que la Administración al no haber demostrado la existencia de operaciones no fehacientes, no puede concluir que hubo subvaluación de ventas, por lo cual no procede la acotación realizada.

RTF Nro. 05440-2-2007

La Administración Tributaria se encuentra facultada a verificar si el valor asignado a las ventas por los contribuyentes corresponden al de mercado, debiéndose constatar este último con las propias operaciones onerosas que el contribuyente realiza con terceros, indicando la oportunidad en que ocurrieron y el valor por el que se efectuaron, frente a las mismas circunstancias y/o elementos. Así, puede darse la situación que una empresa venda sus productos por debajo del costo si el valor de mercado es menor, asimismo, el mayor costo puede originarse por factores tecnológicos, por una mayor carga financiera soportada por una empresa en comparación con otra, entre otros motivos.

Es por ello que para determinar una posible subvaluación de ventas, la Administración debe comparar el valor de venta

considerado en la operación con el valor de mercado. Asimismo, para establecer el correspondiente valor de mercado, la Administración, en principio, debe determinar el tipo de bien que se trata, identificando su calificación ya sea como existencia o como activo fijo, de tal manera que pudiese fijarse la regla en base a la cual se determinaría el valor de mercado, la cual debía aplicarse considerando la información que correspondía a la fecha en que se produjo la transferencia del bien.

De lo expuesto se tiene que si la Administración Tributaria no ha efectuado una comparación por cada tipo de operación, y en consecuencia no determine correctamente el valor de mercado, en ese sentido, no se encuentra acreditado que las ventas observadas constituyen ventas realizadas a valores no fehacientes y/o no se hayan realizado a valor de mercado.

RTF Nro. 11911-3-2007

Que lo alegado por la Administración acerca de que no existe valor de mercado en los casos en que las ventas sean por debajo del costo, cabe señalar que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07651-1-2005 del 14 de diciembre de 2005 se ha señalado que:

Aún en el supuesto de que el valor de venta hubiese sido menor a su costo de adquisición, debe tenerse en cuenta que este Tribunal en reiteradas resoluciones, como las N°s. 873-2-2000, 111-3-2002 y 3721-2-2004, ha señalado que el valor de mercado no necesariamente es siempre superior al costo de adquisición, por cuanto puede ocurrir que una empresa venda sus productos por debajo del costo de



adquisición si el valor de mercado es menor, siendo que el mayor costo puede originarse por factores tecnológicos, por una mayor carga financiera soportada por una empresa en comparación con otra y por el acceso a los mercados de insumos, entre otros motivos, por lo tanto para que la Administración Tributaria considere una subvaluación en las ventas debe comprobar que el valor de venta sea inferior al valor de mercado para otros bienes de igual naturaleza”.

En el presente caso, la Administración no ha acreditado que los precios a los que la recurrente vendió sus equipos celulares y accesorios sean inferiores al valor de mercado, puesto que no se aprecia que haya detectado que la recurrente transfirió a distintos precios y condiciones a los que las otras empresas del sector venden los referidos equipos y accesorios.

En tal sentido, de lo antes expuesto se tiene que el presente reparo carece de sustento, puesto que aun conociendo que es una práctica generalizada en el mercado, el que se vendan los equipos celulares y accesorios a precios por debajo de su costo, la Administración no tomó en consideración esta situación.

RTF Nro. 00490-3-2001

La Administración Tributaria ni en la etapa de fiscalización ni en la etapa de reclamación ha meritado lo manifestado por el recurrente en el sentido que al tener distintos niveles de clientes consideró distintos niveles de venta. Esto es, no ha procedido a verificar qué porcentaje de los ingresos del recurrente corresponden a ventas efectuadas a nivel de distribuidores, sub distribuidores o consumidores del

agro, indicando su volumen y margen de utilidad; qué porcentaje de las ventas efectuadas en cada nivel representan las facturas de ventas verificadas por el auditor sobre la base de las cuales reparó el valor de venta considerado en las mencionadas Facturas; ni qué porcentaje de sus ingresos representan las operaciones realizadas con los compradores a quienes le emitieron las facturas reparadas, más aún, cuando se aprecia en algunos casos en dicho detalle que las ventas supuestamente subvaluadas se han dado por única vez.

El contribuyente, ha establecido la diferencia de precio teniendo en cuenta algunos criterios, como posición de dominio y libre competencia, cumplimiento de su obligación financiera, clientes especiales de pago al contado, etc. Asimismo, el contribuyente tiene tres segmentos de clientes claramente diferenciados consumidores finales transportistas, sub-distribuidores y consumidores del agro, a los que otorgaba precios distintos según el volumen de ventas y oportunidad de pago. Sin embargo la administración tan sólo efectuó una comparación entre clientes por un monto menor al valor de venta del mes, concluyendo que no existía coherencia entre el precio de venta y la cantidad vendida.

A fin de determinar la existencia o no de subvaluación de venta, resulta necesario que la administración emita nuevo pronunciamiento teniendo en consideración los puntos antes expuestos.

Como el propio Colegiado ha señalado en anteriores oportunidades aún en el supuesto de que el valor de venta hubiese sido menor a su costo de adquisición, debe tenerse en cuenta que el valor de mercado no necesariamente es siempre superior al costo de

adquisición, pues una empresa puede vender sus productos por debajo de dicho costo si el valor de mercado es menor, siendo que el mayor costo puede originarse por factores tecnológicos, por una mayor carga financiera de una empresa soportada por una empresa en comparación con otras, y por el acceso a los mercados de insumos, entre otros motivos.

## **2.2 Marco Legal**

La presente investigación se basa en determinado Marco Legal, el mismo que sustenta resoluciones del Tribunal Fiscal de casos que se han analizado para el desarrollo del trabajo.

El TUO de la Ley del Impuesto a la Renta señala las rentas gravadas y la asignación de valor de mercado a operaciones de venta en los siguientes artículos:

### **Artículo 1°- El Impuesto a la Renta grava:**

- a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.
- b) Las ganancias de capital.
- c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.
- d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.

Están incluidas dentro de las rentas previstas en el inciso a), las siguientes:

- 1) Las regalías.
- 2) Los resultados de la enajenación de:
  - (i) Terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización.

(ii) Inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación.

3) Los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes.

**Artículo 32°.-**

En los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Para efectos del trabajo de investigación, de acuerdo a la presente Ley en referencia al valor de mercado, se toma en cuenta el numeral 1 y 4 tal como se detalla:

1. Para las existencias, el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros. En su defecto, se considerará el valor que se obtenga en una operación entre partes independientes en condiciones iguales o similares.

En caso no sea posible aplicar los criterios anteriores, será el valor de tasación.

4. Para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 32°-A.

## **Artículo 32°-A.-**

En la determinación del valor de mercado de las transacciones a que se refiere el numeral 4) del artículo 32°, deberá tenerse en cuenta las siguientes disposiciones:

### **a) Ámbito de aplicación**

Las normas de precios de transferencia serán de aplicación a las transacciones realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas o a las que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición. Sin embargo, sólo procederá ajustar el valor convenido por las partes al valor que resulte de aplicar las normas de precios de transferencia en los supuestos previstos en el literal c) de este artículo.

### **b) Partes vinculadas**

Se considera que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando una de ellas participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra; o cuando la misma persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de varias personas, empresas o entidades.

También operará la vinculación cuando la transacción sea realizada utilizando personas interpuestas cuyo propósito sea encubrir una transacción entre partes vinculadas.

El reglamento señalará los supuestos en que se configura la vinculación.

### c) Ajustes

Sólo procederá ajustar el valor convenido por las partes cuando este determine en el país un menor impuesto del que correspondería por aplicación de las normas de precios de transferencia. La SUNAT podrá ajustar el valor convenido aun cuando no se cumpla con el supuesto anterior, si dicho ajuste incide en la determinación de un mayor impuesto en el país respecto de transacciones con otras partes vinculadas.

A fin de evaluar si el valor convenido determina un menor impuesto, se tomará en cuenta el efecto que, en forma independiente, cada transacción o conjunto de transacciones según se haya efectuado la evaluación, en forma individual o en conjunto, al momento de aplicar el método respectivo genera para el Impuesto a la Renta.

El ajuste del valor asignado por la Administración Tributaria o el contribuyente surte efecto tanto para el transferente como para el adquirente. Tratándose de sujetos no domiciliados, lo dispuesto en este párrafo sólo procederá respecto de transacciones que generen rentas gravadas en el Perú y/o deducciones para la determinación de su impuesto en el país.

El ajuste que se efectúe en virtud del presente inciso se imputará al período que corresponda conforme a las reglas de imputación previstas en esta ley. Sin embargo, cuando bajo dichas reglas el ajuste no se pueda imputar a un período determinado por no ser posible que se produzca la condición necesaria para ello, el ajuste se imputará en cada período en que se imputase la renta o el gasto del valor convenido, en forma proporcional a dicha imputación. Tratándose de rentas que no sean

imputables al devengo, se deberá observar además las siguientes disposiciones:

1. Tratándose de transacciones a título oneroso, el ajuste por la parte proporcional no percibida a la fecha en que se debía efectuar el único o último pago, según corresponda, será imputado a dicha fecha.

2. Tratándose de transacciones a título gratuito, el ajuste se imputará:

- 2.1 Al período o períodos en que se habría devengado el ingreso si se hubiera pactado contraprestación, cuando se trate de rentas de sujetos domiciliados en el país.

- 2.2. Al período o períodos en que se habría devengado el gasto -aún cuando éste no hubiese sido deducible- si se hubiera pactado contraprestación, en el caso de rentas de sujetos no domiciliados.

Tratándose de ajustes aplicables a sujetos no domiciliados, el responsable de pagar el impuesto por el monto equivalente a la retención que resulte de aplicar el referido ajuste, será el que hubiese tenido la calidad de agente de retención si hubiese pagado la contraprestación respectiva.

Cuando de conformidad con lo establecido en un convenio internacional para evitar la doble imposición celebrado por la República del Perú, las autoridades competentes del país con las que se hubiese celebrado el convenio realicen un ajuste a los precios de un contribuyente residente de ese país, y siempre que dicho ajuste esté permitido según las normas del propio convenio y el mismo sea aceptado por la administración

tributaria peruana, la parte vinculada domiciliada en el Perú podrá presentar una declaración rectificatoria en la que se refleje el ajuste correspondiente, aun cuando con dicho ajuste se determine un menor impuesto en el país. La presentación de dicha declaración rectificatoria no dará lugar a la aplicación de sanciones.

El TUO de la ley de IGV hace mención a valor no fehaciente de operaciones de venta en los siguientes artículos:

**Artículo 42.-** Valor no fehaciente o no determinado de las operaciones

Cuando por cualquier causa el valor de venta del bien, el valor del servicio o el valor de la construcción, no sean fehacientes o no estén determinados, la SUNAT lo estimará de oficio tomando como referencia el valor de mercado, de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta.

En caso el valor de las operaciones entre empresas vinculadas no sea fehaciente o no esté determinado, la Administración Tributaria considerará el valor de mercado establecido por la Ley del Impuesto a la Renta como si fueran partes independientes, no siendo de aplicación lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 32° de dicha Ley.

A falta de valor de mercado, el valor de venta del bien, el valor del servicio o el valor de la construcción se determinará de acuerdo a los antecedentes que obren en poder de la SUNAT.

No es fehaciente el valor de una operación, cuando no obstante haberse expedido el comprobante de pago o nota de débito o crédito se produzcan, entre otras, las siguientes situaciones:

- a) Que sea inferior al valor usual de mercado, salvo prueba en contrario.



- b) Que las disminuciones de precio por efecto de mermas o razones análogas, se efectúen fuera de los márgenes normales de la actividad.
- c) Que los descuentos no se ajusten a lo normado en la Ley o el Reglamento.

Se considera que el valor de una operación no está determinado cuando no existe documentación sustentatoria que lo ampare o existiendo ésta, consigne de forma incompleta la información no necesariamente impresa a que se refieren las normas sobre comprobantes de pago, referentes a la descripción detallada de los bienes vendidos o servicios prestados o contratos de construcción, cantidades, unidades de medida, valores unitarios o precios.

La SUNAT podrá corregir de oficio y sin trámites previos, mediante sistemas computarizados, los errores e inconsistencias que aparezcan en la revisión de la declaración presentada y reliquidar, por los mismos sistemas de procesamiento, el impuesto declarado, requiriendo el pago del Impuesto omitido o de las diferencias adeudadas.

**Artículo 44.-** Comprobantes de pago emitidos por operaciones no reales

El comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del Impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión.

El que recibe el comprobante de pago o nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción.

Para estos efectos se considera como operación no real las siguientes situaciones:

- a) Aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.
- b) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. En caso que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el Reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal. Para lo cual, deberá cumplir con lo dispuesto en el Reglamento.

La operación no real no podrá ser acreditada mediante:

La existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento; o,

La retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.

El Código tributario señala lo siguiente:

**Artículo 33º.- Intereses moratorios**

El monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el Artículo 29º devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda

nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior.

La SUNAT fijará la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo. En los casos de los tributos administrados por los Gobiernos Locales, la TIM será fijada por Ordenanza Municipal, la misma que no podrá ser mayor a la que establezca la SUNAT. Tratándose de los tributos administrados por otros Órganos, la TIM será la que establezca la SUNAT, salvo que se fije una diferente mediante Resolución Ministerial de Economía y Finanzas.

Los intereses moratorios se aplicarán diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente. La TIM diaria vigente resulta de dividir la TIM vigente entre treinta (30).

La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142°, 150°, 152° y 156° hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.

Durante el periodo de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor.

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al deudor no se tendrán en cuenta a efectos de la suspensión de los intereses moratorios.

La suspensión de intereses no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.

**Artículo 34º.-Cálculo de intereses en los anticipos y pagos a cuenta**

El interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal.

A partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.

**Artículo 125.- Medios probatorios**

Los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria.

El plazo para ofrecer las pruebas y actuar las mismas será de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación. El vencimiento de dicho plazo no requiere declaración expresa, no siendo necesario que la Administración Tributaria requiera la actuación de las pruebas ofrecidas por el deudor tributario. Tratándose de las resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, el plazo para ofrecer y actuar las pruebas será de cuarenta y cinco (45) días hábiles. Asimismo, en el caso de las resoluciones que establezcan sanciones de

comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, el plazo para ofrecer y actuar las pruebas será de cinco (5) días hábiles.

Para la presentación de medios probatorios, el requerimiento del órgano encargado de resolver será formulado por escrito, otorgando un plazo no menor de dos (2) días hábiles.

El TUO del Código Procesal Civil señala:

**Artículo 196.-** Carga de la prueba.-

Salvo disposición legal diferente, la carga de probar corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión, o a quien los contradice alegando nuevos hechos.

## **CAPITULO III: MODELO – ESTIMACIÓN-PROPUESTA**

### **3.1 Tipo y Nivel de la investigación**

#### **3.1.1 Tipo de la investigación**

Por el tipo de la investigación, el presente estudio reúne las condiciones metodológicas de una investigación aplicada, en razón, que se utilizaron conocimientos de las ciencias Contables, a fin de aplicarlos en el caso del valor de mercado para determinar cuáles son sus implicancias tributarias en relación a las operaciones de venta a precios subvaluados.

#### **3.1.2 Nivel de la investigación**

De acuerdo a la naturaleza del estudio de la investigación reúne por su nivel las características de un estudio descriptivo, explicativo. Esto se debe a que durante el desarrollo del tema vamos a evaluar las implicancias tributarias que se genera al realizar operaciones de venta a un precio subvaluado.

### **3.2 Diseño de Investigación**

Las estrategias que se adoptarán en la investigación para responder al problema planteado estarán basadas en:

- Investigación Documental: Datos obtenidos por el análisis de material bibliográfico relacionado al tema como son normativa, leyes, revistas, Resoluciones del Tribunal Fiscal, entre otros que permitirán aclarar conceptos en cuanto al marco teórico de la investigación.
- Investigación de Campo: Se realizará recolección de datos directamente de la realidad como encuestas a empresas del Sector Agroindustrial de Piura y se desarrollará caso práctico de la empresa APROMALPI.

### **3.3 Población y Muestra**

A) Población: Las empresas agroindustriales de Piura que en los últimos 3 años han vendido productos a precios subvaluados en relación al valor de mercado.

B) Muestra: Empresas agroindustriales de mango de Chulucanas- Piura.

Se ha realizado un tipo de muestreo Intencional debido a que se ha seleccionado elementos en base a criterios relevantes para la investigación, como son:

- Empresas agroindustriales de mango de Chulucanas.
- Que han vendido productos de descarte a precios subvaluados en relación a valor de mercado

#### **3.3.1 Aplicación y resultado de encuestas**

Se realizaron encuestas a 4 empresas del sector agroexportador ubicadas en el distrito de Chulucanas provincia de Morropón departamento de Piura. Obteniendo los siguientes resultados:

A) ¿Qué entiende por mango de descarte?

Teniendo como respuesta que es el mango que no califica para ser exportado generalmente por las exigencias del mercado internacional, con son calibre, peso, color entre otros, pero se recalca que el producto se encontraba en condiciones óptimas para el consumo.

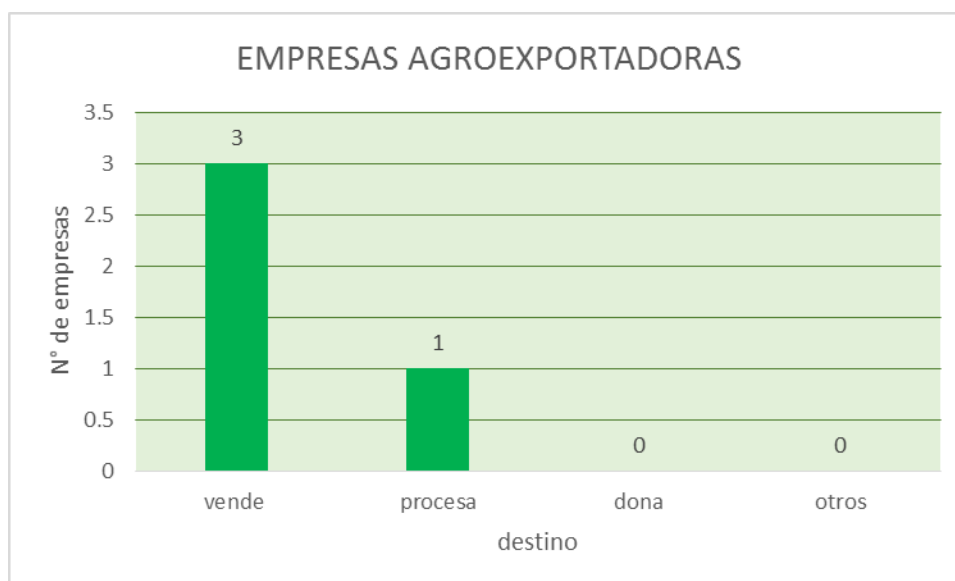
B) ¿Qué porcentaje representa el mango de descarte en su producción?

Dependiendo del volumen de producción oscila en un rango de 15 a 25% de la producción.

C) ¿Qué utilidad le da al mango de descarte?

De las 4 empresas encuestadas 3 lo destinan a la venta en el mercado nacional como fruta fresca y 1 lo procesa dándole valor agregado como pulpa que tiene destino en el mercado extranjero.

**Ilustración 2 DESTINO DEL MANGO DE DESCARTE**



FUENTE: PROPIA

D) ¿Qué criterio utiliza para fijar un precio?

Todas las empresas que venden el mango de descarte como fruta fresca respondieron que el precio lo fija el comprador y mayormente es bajo en relación al valor de mercado.

E) ¿El precio de venta de mango de descarte le ha permitido recuperar su costo?

Todas respondieron que no debido a que la fruta vendida en el mercado nacional es vendida a un precio muy bajo comparado con el del extranjero.



F) ¿Alguna vez SUNAT le ha observado sus ventas de mango descarte?

Todas respondieron que no pues aún no han sido fiscalizadas

## INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS

Después de haber realizado un análisis de los datos obtenidos, se puede afirmar que el sector agroexportador atraviesa dificultades al momento de negociar el denominado “mango de descarte “ en el mercado nacional, debido a que a pesar de estar en óptimas condiciones para el consumo humano, lo vende a un precio muy bajo en algunos casos hasta por debajo de sus costos dado que el comprador es el que fija el precio en el mercado y el vendedor se limita a aceptarlo por la afán de que querer recuperar por lo menos cierto porcentaje de su inversión lo más rápido posible pues se trata de un producto perecible.

En cuanto a los reparos estas empresas aún no han sido fiscalizadas pero en cualquier momento la Administración Tributaria podría hacerlo lo cual implicaría mayor impacto no solo económico sino también tributario.

### **3.4 Presentación, análisis e interpretación del caso a desarrollar.**

La empresa APROMALPI tiene como actividad principal la exportación de mango Kent, en las últimas campañas se ha visto afectada debido a que un determinado porcentaje no cumple con los requisitos para ser exportados y se vende en el mercado nacional a precio subvaluado, a continuación se realiza un análisis que nos permitirá comprender las implicancias tributarias que se genera ante esta situación:

Análisis campaña 2014-2015

## COSTO DE PRODUCCION (NOVIEMBRE 2014 - MARZO 2015)

<b>1 Materiales y Suministros Directos</b>	<b>1,708,090.11</b>
Compra fruta	1,244,240.46
Parihuelas	47,750.21
Indumentaria	7,200.00
Balanzas electronicas	4,603.50
Materiales SENASA	3,185.40
Luz en planta de empaque	31,372.30
Servicio de internet en pla	740.00
Cajas	359250.54
Sistema Electrico	2,500.00
Maquinas de la linea de em	7,247.70
<b>2 Mano de Obra Directa</b>	<b>277,685.64</b>
Mano de Obra directa	193,232.78
Vacaciones Truncas	15,018.86
Refrigerio personal	12,278.50
Movilidad de trabajadores	14,547.20
Recepcionista de fruta	2,433.30
Supervisor de proceso	35,000.00
Almacenero	3,000.00
Apoyo en vigilancia	2,175.00
<b>3 Otros Costos Directos</b>	<b>347,883.54</b>
Transporte de mango	72,124.48
Combustible	11,658.06
Planillas de Cosechadores	215,520.00
Supervisor y evaluador de	4,800.00
Estimacion de mango	4,750.00
Insumos para cosecha	23,997.50
Desestiba de mango	15,033.50
<b>4 Gastos de Producción Indirectos</b>	<b>74,727.36</b>
Servicio de agua	7,177.48
Teléfono e internet	1,000.00
Depreciación	64,464.68
Moto lineal	622.00
Análisis de agua	1,463.20
<b>TOTAL COSTO PRODUCCION</b>	<b>S/. 2,408,386.65</b>

Unidades cosechadas (kilos)

654,863.40

Costo x Kg

S/. 3.68

## COSTO DE PRODUCCION (NOVIEMBRE 2015 - MARZO 2016)

<b>1 Materiales y Suministros Directos</b>	<b>3,056,681.96</b>
Compra fruta	2,592,898.15
Parihuelas	57,360.36
Indumentaria	9,871.10
Materiales SENASA	8,675.00
Luz en planta de empaque	38,898.00
Servicio de internet en planta	900.00
Cajas	329,883.75
Sistema Electrico	6,422.50
Balanzas	3,150.00
Maquinas de la linea de empaque	8,623.10
<b>2 Mano de Obra Directa</b>	<b>326,007.50</b>
Mano de Obra directa	230,904.20
Vacaciones Truncas	15,141.10
Refrigerio personal	16,302.00
Movilidad de trabajadores	15,055.50
Recepcionista de fruta	3,666.70
Supervisor de proceso	39,180.00
Almacenero	3,000.00
Apoyo en vigilancia	2,758.00
<b>3 Otros Costos Directos</b>	<b>383,442.89</b>
Transporte de mango	75,022.20
Combustible	11,948.84
Planillas de Cosechadores	245,776.00
Supervisor y evaluador de Cosecha	7,743.10
Estimacion de mango	4,750.00
Insumos para cosecha	23,720.00
Desestiba de mango	14,482.75
<b>4 Gastos de Producción Indirectos</b>	<b>88,132.29</b>
Teléfono e internet	3,695.15
Depreciación	65,209.97
Moto lineal, camioneta	1,142.00
Servicio de agua	12,969.87
Análisis de agua	5,115.30
<b>TOTAL COSTO PRODUCCION</b>	<b>S/. 3,854,264.64</b>

Unidades cosechadas (kilos)

1,427,414.34

Costo x Kg

S/. 2.70

DETALLE DE PRECIO X KILOGRAMO VENDIDO

DESCRIPCION	PRECIO X KG	COSTO X KG	DIFERENCIA	KG DESCARTE	PERDIDA
EXPORTACION CAMPAÑA 2014-2015	5.41	3.68	1.73	137,791.40	-200,375.31
VENTA NACIONAL CAMPAÑA 2014-2015	<b>2.22</b>	<b>3.68</b>	<b>-1.45</b>		
TOTAL					
EXPORTACION CAMPAÑA 2015-2016	3.77	2.70	1.07	378,270.34	-541,370.03
<b>VENTA NACIONAL CAMPAÑA 2015-2016</b>	<b>1.27</b>	<b>2.70</b>	<b>-1.43</b>		
TOTAL					

En este análisis sobre el detalle de precio por kilogramo vendido, se puede observar que el precio en que se vende en el mercado nacional, no permite recuperar su costo de producción, generando en el caso de la campaña 2014-2015 una diferencia negativa de S/. 1.45 por kilogramo, obteniendo una perdida global de S/.200,375.31 y en la campaña 2015-2016 se tiene una diferencia negativa de S/.1.43 por kilogramo vendido, generando una perdida global de S/. 541,370.03

Al generarse esta diferencia en relación a los ingresos obtenidos por la venta de mango de descarte (mango que es apto para el consumo humano), debido a que se está vendiendo por debajo de su costo y sobre todo a un precio subvaluado, la Administración puede observar dichas operaciones, lo que llevaría a posibles reparos por dichas operaciones, a manera de ejemplo cuantificaremos las implicancias tributarias que se generan:

- El artículo 33° y 34° del Código Tributario, el cual regula sobre el interés moratorio en los pagos a cuenta sobre tributos omitidos.

MES DE MARZO

\*INGRESOS OMITIDOS 200,375.31

DD.JJ MENSUAL DE MARZO, VENCE EL 10.04.15

\*PAGO A CTA 0.80% 1,603.00

INTERESES DE MORATORIOS DEL PAGO A CTA

11.04.15 AL 01.04.16  $\frac{1.20\%}{30} \times 356 = 14.24 \%$

FECHA VENCIMIENTO DE DECLARACION ANUAL 2015

**01.04.2016 INTERESES CALCULOS HA DICHA FECHA 228.27**

INTERESES CALCULADOS DESDE LA FECHA DE VENCIMIENTO DD.JJ ANUAL HASTA LA FECHA DE PAGO

02.04.16 AL 14.08.17  $\frac{1.20\%}{30} \times 500 = 20 \%$

**CALCULADOS HASTA LA FECHA DE PAGO 45.65**

<b>TOTAL DE INTERESES DE PAGOS A CTA</b>	<b>273.92</b>
--	---------------

En la campaña 2014-2015, se han omitido ingresos por un total de S/. 200,375.31, y pago a cta de renta por un importe de S/. 1,603.00, asimismo se aplicaría el interés del pago a cta de renta.

- Artículo 178° numeral 1 del Código Tributario, nos señala que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos, por lo que se aplicaría una multa del 50% del tributo omitido.
- Pago del impuesto a la renta de los ingresos omitidos, está regulado por el artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta.

**PAGO DE MULTA**

TRIBUTO OMITIDO	1,603.00
50% MULTA	802.00

<b>MULTA A PAGAR</b>	<b>802.00</b>
----------------------	---------------

**CÁLCULO DEL INTERÉS DE LA MULTA**

10.04.2015 AL 14.08.17 857 DÍAS

$$\frac{1.20\% \times 857}{30} = 34.28 \%$$

<b>INTERÉS DE LA MULTA</b>	<b>275.00</b>
----------------------------	---------------

<b>TOTAL A PAGAR :</b>	<b>MULTA</b>	<b>+</b>	<b>INTERÉS</b>		
	<b>820.00</b>	<b>+</b>	<b>275.00</b>	<b>=</b>	<b>1,095.00</b>

**DDJJ ANUAL 2015**

INGRESOS	200,375.31
IRTA 15%	30,056.00 *

LEY N°27360, LEY QUE APRUEBA LAS NORMAS DE PROMOCIÓN DEL SECTOR AGRARIO,  
EN SU ARTÍCULO 4, EL IMPUESTO A LA RENTA APLICAR ES DEL 15%

IMPUESTO A PAGAR EN DDJJ ANUAL 2015 POR LOS INGRESOS OMITIDOS

**CÁLCULO DE INTERES POR EL IMPUESTO DEJADO DE PAGAR**

VENCIMIENTO DDJJ ANUAL 2015	01.04.16
FECHA DE PAGO	14.08.17

TOTAL DE DÍAS DESDE 02.04.16 AL 14.08.17 500 DÍAS

$$\frac{1.20\% \times 500}{30} = 20 \% \text{ TASA DE INTERÉS}$$

TOTAL DE INTERESES	6,011.00
--------------------	----------

<b>TOTAL A PAGAR :</b>	<b>IRTA</b>	<b>+</b>	<b>INTERESES</b>		
	<b>30,056.00</b>	<b>+</b>	<b>6,011.00</b>	<b>=</b>	<b>36,067.00</b>

- Pago de multa por el tributo omitido en la declaración anual, con sus respectivos intereses moratorios.

### MULTA

TRIBUTO OMITIDO	30,056.00
50% MULTA	15028.00
<b>MULTA A PAGAR</b>	<b>15,028.00</b>

### CÁLCULO DE INTERÉS DE MULTA

01.04.2016 AL 14.08.17 501 DÍAS

$$\frac{1.20\% \times 501}{30} = 20.04 \%$$

<b>INTERÉS DE MULTA</b>	<b>3,012.00</b>
-------------------------	-----------------

<b>TOTAL A PAGAR :</b>	<b>MULTA</b>	<b>+</b>	<b>INTERÉS</b>		
	<b>15,028.00</b>	<b>+</b>	<b>3,012.00</b>	<b>=</b>	<b>18,040.00</b>

### RESUMEN DE LAS IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS

INTERESES DE PAGOS A CTA	273.92
MULTA A PAGAR X EL TRIBUTO OMITIDO	802.00
INTERÉS DE LA MULTA	275.00
IRTA 15%	30,056.00
CÁLCULO DE INTERES POR EL IRTA DEJADO DE PAGAR	6,011.00
MULTA A PAGAR	15,028.00
INTERÉS DE MULTA	<u>3,012.00</u>
<b>TOTAL A PAGAR</b>	<b>55,457.92</b>

Al cuantificar los tributos omitidos por las operaciones de venta a precios subvaluados se ha generado interés moratorio y multas, que conllevan un perjuicio económico y tributario para la empresa, tal como ya lo hemos detallado anteriormente.

## Campaña 2015-2016

### IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS

MES DE MARZO

\*INGRESOS OMITIDOS 541,370.03

DD.JJ MENSUAL DE MARZO, VENCE EL 10.04.16

\*PAGO A CTA 0.80% 4,330.96

INTERESES DE MORATORIOS DEL PAGO A CTA

11.04.16 AL 01.04.17  $\frac{1.20\%}{30} \times 356 = 14.24 \%$

FECHA VENCIMIENTO DE DECLARACION ANUAL 2016

**01.04.2017 INTERESES CALCULADOS HA DICHA FECHA 616.73**

INTERESES CALCULADOS DESDE LA FECHA DE VENCIMIENTO DD.JJ ANUAL HASTA LA FECHA DE PAGO

02.04.17 AL 14.08.17  $\frac{1.20\%}{30} \times 135 = 5.4 \%$

**CALCULADOS HASTA LA FECHA DE PAGO 33.30**

<b>TOTAL DE INTERESES DE PAGOS A CTA</b>	<b>650.03</b>
--	---------------

#### PAGO DE MULTA

TRIBUTO OMITIDO 4,330.96

50% MULTA 2,165.00

<b>MULTA A PAGAR</b>	<b>2,165.00</b>
----------------------	-----------------

CÁLCULO DEL INTERÉS DE LA MULTA

10.04.2016 AL 14.08.17 492 DÍAS

$\frac{1.20\%}{30} \times 492 = 19.68 \%$

<b>INTERÉS DE LA MULTA</b>	<b>426.00</b>
----------------------------	---------------

<b>TOTAL A PAGAR :</b>	<b>MULTA</b>	<b>+</b>	<b>INTERÉS</b>	
	<b>2,165.00</b>	<b>+</b>	<b>426.00</b>	<b>= 2,591.00</b>

#### DDJJ ANUAL 2016

INGRESOS 541,370.03

IRTA 15% 81,205.50 \*

LEY N°27360, LEY QUE APRUEBA LAS NORMAS DE PROMOCIÓN DEL SECTOR AGRARIO, EN SU ARTÍCULO 4, EL IMPUESTO A LA RENTA APLICAR ES DEL 15%

\*IMPUESTO A PAGAR EN DDJJ ANUAL 2016 POR LOS INGRESOS OMITIDOS



### **CÁLCULO DE INTERES POR EL IMPUESTO DEJADO DE PAGAR**

VENCIMIENTO DDJJ ANUAL 2017      01.04.17  
FECHA DE PAGO                              14.08.17

TOTAL DE DÍAS DESDE 02.04.17 AL 14.08.17      135 DIAS

$$\frac{1.20\% \times 135}{30} = 5.4 \% \text{ TASA DE INTERÉS}$$

TOTAL DE INTERESES                              4,385.00

<b>TOTAL A PAGAR :</b>	<b>IRTA</b>	<b>+</b>	<b>INTERESES</b>		
	<b>81,205.50</b>	<b>+</b>	<b>4,385.00.0</b>	<b>=</b>	<b>85,590.50</b>

### **MULTA**

TRIBUTO OMITIDO	81,205.50
50% MULTA	40,603.00

MULTA A PAGAR	40,603.00
---------------	-----------

### **CÁLCULO DE INTERÉS DE MULTA**

01.04.2017 AL 14.08.17      136 DIAS

$$\frac{1.20\% \times 136}{30} = 5.44 \%$$

INTERÉS DE MULTA	2,209.00
------------------	----------

<b>TOTAL A PAGAR :</b>	<b>MULTA</b>	<b>+</b>	<b>INTERÉS</b>		
	<b>40,603.00</b>	<b>+</b>	<b>2,209.00</b>	<b>=</b>	<b>42,812.00</b>

### **RESUMEN DE LAS IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS**

INTERESES DE PAGOS A CTA	650.03
MULTA A PAGAR	2,165.00
INTERÉS DE LA MULTA	426.00
IRTA 15%	81,205.50
CÁLCULO DE INTERES POR EL IRTA DEJADO DE PAGAR	4,385.00
MULTA A PAGAR	40,603.00
INTERÉS DE MULTA	<u>2,209.00</u>
<b>TOTAL A PAGAR</b>	<b>131,643.54</b>

### **3.5 Propuesta para evitar contingencia en la utilización de un precio subvaluado o sobrevaluado.**

En la actualidad es frecuente encontrar reparos por operaciones por precios subvaluados en relación al valor de mercado en empresas independientes que por diferentes razones se ven obligadas a vender sus productos a un menor precio.

Por otro lado, las operaciones a precios sobrevaluados se generan mayormente entre empresas vinculadas.

Después de analizar el caso práctico proponemos una alternativa para evitar las implicancias tributarias, basándonos en el caso de una empresa agroexportadora.

- **INFORME TÉCNICO DE UN ESPECIALISTA**

En este caso se recomienda solicitar un informe técnico de un especialista que certifique las condiciones en que se encuentra el producto y su valor.

Para ello debe realizarse una tasación que es “la valuación que se realiza y por la cual se determina el valor de un bien inmueble, un objeto, entre otros, para ser comercializado en el mercado y que está condicionada por diversos factores” (Definición ABC). Recuperado de <https://www.definicionabc.com/economia/tasacion.php>

Técnicamente la tasación es la valoración de las existencias a través de un informe elaborado por un profesional competente e independiente de la entidad que solicita la tasación. Cabe agregar que, el informe o dictamen de tasación deberá contar, entre otros, con lo siguiente:

- La descripción del bien.
- Sustentación de la metodología utilizada.
- La Declaración Jurada, indicando que la metodología empleada ha sido aplicada con independencia absoluta de criterio profesional.

Si el informe o dictamen de tasación careciera de uno de los requisitos antes citados, ello restaría mérito probatorio al valor de mercado que pretendiese sostener la empresa, ya que este documento nos ayudaría a fundamentar las razones por la que el precio varía con relación al de valor de mercado.

Tenemos el caso que en la RTF 557-2-2008 se presentan reparos por ventas subvaluadas de un lote de pescado que había perdido calidad y estaba en mal estado, por tal razón se había vendido a un precio por debajo del valor de mercado, así mismo en los argumentos de la Administración Tributaria señala que la recurrente no había presentado documentos suficientes que acreditaran que el pescado vendido no estaba en óptimas condiciones por tener menos talla o peso, solamente dos cartas simples de los cliente manifestando las condiciones del producto, lo cual carece de fundamento al no juntar un informe técnico en el que una persona especializada analice y certifique el mal estado del pescado.

El informe de tasación está regulado, en el artículo 32 numeral 1, de la Ley del Impuesto a la Renta, consideramos que el dictamen de tasación debe tomar como referencia el valor de mercado de los centros de abastos de la capital, el Ministerio de Agricultura a través del **SISAP** (Sistema de Información de Abastecimiento y Precios), el cual es un innovador servicio de consultas que el Ministerio de Agricultura y Riego pone a disposición para que acceda en tiempo real a información referida a volúmenes, precios y procedencias de los principales productos agropecuarios y agroindustriales.

Se recomienda a las empresas Agroexportadoras que venden dicha fruta en el mercado nacional, tener presente el valor de mercado ya que así se encuentra establecido en la Ley del Impuesto a la Renta y de esta manera se evitan implicancias tributarias ante una fiscalización por parte de la

Administración Tributaria, tal como se ha podido demostrar en el caso práctico desarrollado.

Una alternativa importante para fijar el precio de mango de descarte en el mercado nacional es la comparación a la fecha de la operación de venta con el precio del producto en el mercado mayorista de Santa Anita Lima, debido a que un gran centro de abastos que a diario recibe variedad de productos agrícolas de la costa, sierra y selva abasteciendo otros mercados de Lima y provincias.

Desarrollando actividades en base al principio de libre mercado en el que el precio de los bienes es acordado por el consentimiento entre los vendedores y los consumidores, mediante las leyes de la oferta y la demanda, también teniendo en cuenta costos y porcentaje de ganancias para el que vende, todo ello es importante referente para evitar la subvaluación o sobrevaluación de precios y posibles pérdidas financieras.

En este caso también se estaría cumpliendo con lo establecido en la la NIIF 13 que señala “el Valor Razonable es una medición basada en el mercado, no una medición específica de la entidad, el objetivo de una medición de valor razonable es estimar el precio al que tendría lugar una transacción ordenada para vender el activo o transferir el pasivo entre participantes del mercado en la fecha de medición en condiciones de mercado presentes

## **CAPÍTULO IV CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

### **Conclusiones**

1. Después de haber revisado el marco teórico y desarrollado un caso práctico se concluye que, si existen implicancias tributarias por la variación de precios en las operaciones de venta de mango de descarte en relación al valor de mercado, las mismas que generan un gran impacto ya se trata de pérdidas económicas representativas como son ingresos omitidos que dan lugar a intereses moratorios y respectivas multas.
2. Analizando el marco Legal del tema propuesto se concluye que existe un vacío legal en lo relacionado a la medición de valor de mercado para las existencias, como es el caso del denominado mango de descarte que no cuenta con condiciones óptimas para ser exportado pero si es apto para el consumo y se vende en el mercado nacional a menor precio, para su valuación y sustento ante fiscalización de la Administración Tributaria, la norma menciona la tasación, sin embargo no se especifica si es el vendedor o comprador quien contrata los servicios de un especialista y tampoco se menciona el precio que debe tomar como referencia para evitar contingencias en ambas partes.
3. La Administración Tributaria se basa en los principios de neutralidad, causalidad y la teoría de Renta presunta, para establecer como referencia el valor de mercado para las operaciones de venta, encontrándose facultada a realizar ajustes por subvaluación o sobrevaluación.

4. Habiéndose realizado encuestas a empresas del rubro agroexportador se concluye que el precio de mango de descarte en el mercado nacional mayormente es subvaluado en relación al valor de mercado incluso en ocasiones no cubre los costos y eso debido a que el comprador es el que impone el precio generando un gran impacto económico, ya que no existe un desarrollo sostenible en las empresas agroexportadora y tributario dado que nuestro país deja de recaudar grandes sumas de impuesto.
5. El empresario busca recuperar parte de sus costos, sin considerar que deja de percibir ingresos, y sobre todo las repercusiones tributarias que generan las operaciones de ventas a precios subvaluados.

### **Recomendaciones**

1. Ante las implicancias tributarias que se presentan por la venta de mango de descarte a precio subvaluados se recomienda la modificación del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta que si bien es cierto hace mención a la tasación de existencias debe complementar con un referente para la fijación de precios en el mercado teniendo en cuenta los que se manejan a diario en la página del mercado mayorista Santa Anita que está en función a la ley de la oferta y la demanda, lo cual sería beneficioso para el vendedor quien fijaría un precio acorde a sus costos y ganancias evitando la imposición de precios por parte del comprador, y por ende no habrían reparos por parte de la Administración Tributaria,

## ANEXOS

### Matriz de Consistencia

TÍTULO	PROBLEMA	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	VARIABLES
Implicancias tributarias en la determinación de precios en las operaciones de venta de mango de descarte : Caso Intendencia Piura	<b>PROBLEMA GENERAL</b> ¿Cuáles son las implicancias tributarias de los precios subvaluados y sobrevaluados en las operaciones de venta de mango de descarte en relación al valor de mercado?	<b>OBJETIVO GENERAL</b> Evaluar las implicancias tributarias de la variación de precios en las operaciones de venta de mango de descarte en relación al valor de mercado para evitar posibles reparos de la administración	<b>HIPÓTESIS GENERAL</b> La Administración tributaria observa las operaciones de venta de mango de descarte, basada en la diferencia del precio de venta y el valor de mercado.	<b>VARIABLES DEPENDIENTES</b> Reparos de las operaciones de venta. <b>VARIABLES INDEPENDIENTES</b> La diferencia de precio de venta y el valor de mercado.
	<b>PROBLEMAS ESPECÍFICOS</b> ¿Cuál es el marco teórico, marco legal relevante para la investigación?	<b>OBJETIVOS ESPECÍFICOS</b> Analizar el marco teórico, marco legal relevante para el estudio.	<b>HIPÓTESIS ESPECIFICOS</b> -----	-----
	¿Qué criterios utiliza la administración para reparar una operación de venta a precios subvaluados o sobrevaluados en relación al valor de mercado?	Analizar los criterios que utilizar la administración para los posibles reparos en las operaciones de ventas de mango de descarte a precio subvaluado o sobrevaluados.	La diferencia entre el precio subvaluado o sobrevaluado y el valor de mercado no es suficiente para que la Administración establezca reparos.	<b>VARIABLES DEPENDIENTES</b> El precio de venta de mango. <b>VARIABLES INDEPENDIENTES</b> Valor de mercado.
	¿En qué situaciones el precio de venta de mango de descarte difiere al valor de mercado?	Analizar situaciones en que el precio de venta de mango de descarte difiere al valor de mercado.	El precio de venta de mango de descarte puede ser diferente al valor de mercado.	<b>VARIABLES DEPENDIENTES</b> Precio de venta <b>VARIABLES INDEPENDIENTES</b> Valor de mercado.
	¿Qué recomendaciones se podrían proponer para evitar los reparos de una operación de venta cuyo precio difiere al valor de mercado?	Proponer recomendaciones que permitan evitar reparos por la variación de precios diferentes al valor de mercado.	.....	.....

**Ilustración 3 LAVADO DE FRUTA**



FUENTE: APROMALPI

**Ilustración 4 DESINFECCION DE FRUTA**



FUENTE: APROMALPI



### Ilustración 5 SELECCIÓN MANUAL



FUENTE: APROMALPI

### Ilustración 6 SECADO DE LA MATERIA PRIMA



FUENTE: APROMALPI

**Ilustración 7 CALIBRADO**



FUENTE: APROMALPI

**Ilustración 8 EMPAQUE**



FUENTE: APROMALPI



**Ilustración 9 PESADO**



FUENTE: APROMALPI

**Ilustración 10 ETIQUETADO**



FUENTE: APROMALPI

Ilustración 11 CODIFICADO



FUENTE: APROMALPI



Ilustración 12 PALETIZADO



FUENTE: APROMALPI

**Ilustración 13 ALMACENAMIENTO EN FRÍO**



FUENTE: APROMALPI

**Ilustración 14 DESPACHO**



FUENTE: APROMALPI

## GLOSARIO DE TÉRMINOS BÁSICOS

- DECRETO SUPREMO N° 055-99-EF, Ley del impuesto general a las ventas e impuesto selectivo al consumo.
- Valor de Mercado<sup>6</sup>: Es el valor de un producto, bien o servicio determinado por la oferta y demanda del mercado, ya que es el importe neto que un vendedor podría obtener de la venta de dicho producto, bien o servicio en condiciones estándares de comercio en el mercado, por ello, a veces también se le conoce como valor de mercado abierto, aunque este término tiene una definición diferente en estándares diferentes.
- Escudos Fiscales: Son todos aquellos gastos registrados en el estado de resultado de la empresa, determinan, al reducir el monto imponible, un menor pago del impuesto a la renta.
- Operaciones no Fehacientes: Son aquellas de las cuales existen indicios o pruebas de que realmente no se realizó la operación. En ese sentido, el Tribunal Fiscal mediante RTF de Observancia Obligatoria N° 01759-5-2003, señala que una operación no es fehaciente cuando: una de las partes no existe o no participó en la operación, ambas partes no participaron en la operación, el objeto materia de venta es inexistente o distinto.

---

<sup>6</sup> Disponible en <https://www.efxto.com/diccionario/v/3986-valor-de-mercado>

## BIBLIOGRAFÍA

- Arana, D (2010). La Regla de Valor de Mercado en la Legislación Tributaria Nacional (Parte I). Revista Actualidad Empresarial, 216, 14-16. Recuperado de [http://aempresarial.com/web/revitem/1\\_11541\\_65574.pdf](http://aempresarial.com/web/revitem/1_11541_65574.pdf)
- Bustamante (2012). Informativo Caballero Bustamante. Valor de Mercado de las Existencias: Supuestos para su obtención. Disponible en [www.caballero Bustamante.com.pe](http://www.caballero Bustamante.com.pe)
- Caballero Bustamante, (2011). La importancia de una debida acreditación del Valor de Mercado. Disponible en [http://www.caballero Bustamante.com.pe/plantilla/2011/Valor\\_de\\_Mercado.pdf](http://www.caballero Bustamante.com.pe/plantilla/2011/Valor_de_Mercado.pdf)
- Definición ABC. Disponible en <https://www.definicionabc.com/economia/tasacion.php>
- Huapaya, P (2011) Revista Actualidad Empresarial, 239, ¿Existe incompatibilidad entre la aplicación de las reglas de valor de mercado y las estrategias comerciales de una empresa? Disponible en [http://aempresarial.com/web/revitem/1\\_12881\\_26672.pdf](http://aempresarial.com/web/revitem/1_12881_26672.pdf)
- Jurisprudencia de Tribunal Fiscal. Disponible en: [http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com\\_content&view=article&id=612&Itemid=101028&lang=es](http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=612&Itemid=101028&lang=es)
- Manual de Fiscalidad Internacional. Instituto de Estudios Fiscales, pág. 79. Ajustes al Valor de Mercado de acuerdo con la normativa del Impuesto a la Renta e IGV. Disponible en [www.caballero Bustamante.com.pe](http://www.caballero Bustamante.com.pe)
- NIC 41 Agricultura. Disponible en <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/nic41.pdf>



- NIIF 13 Medición de valor razonable. Disponible en [https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publ/con\\_nor\\_co/vigentes/niif/NIIF\\_13\\_BV2012.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/niif/NIIF_13_BV2012.pdf)
- Revista de Asesoría Especializada - Asesor Empresarial. Jurisprudencia e Informes SUNAT - Ordenados Temáticamente. Disponible en [www.asesorempresarial.com](http://www.asesorempresarial.com).
- TUO Ley del IGV y su Reglamento DS No. 126-94 (29.09.1994)
- TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento D.S. 122-94-EF
- TUO del Código Tributario
- TUO del Código procesal civil
- [www.uasf.edu.pe/includes/lectura/20132/13\\_Vinculacion\\_economica.pdf](http://www.uasf.edu.pe/includes/lectura/20132/13_Vinculacion_economica.pdf)
- Valor de mercado. Disponible en <https://www.efxto.com/diccionario/v/3986-valor-de-mercado>